

Ярославский филиал  
Аккредитованного образовательного частного учреждения  
высшего образования  
«Московский финансово-юридический университет МФЮА»

# НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

под редакцией Лазуриной О.М.

Ярославль, 2014

УДК 336. 02  
ББК 65. 261. 4  
Н23

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор Батракова Л.Г.  
доктор экономических наук, профессор Бурыкин А.Д.

Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Под общей редакцией к.э.н., доцента Лазуриной О. М. – Ярославль: МФЮА, 2014. – 220 с.

В учебном пособии раскрываются теоретические основы налогообложения, рассматриваются принципы построения налоговой системы, содержание налоговой политики, характеризуется налогообложение в современной России с учетом действующего законодательства. Пособие содержит вопросы и задания студентам для самопроверки.

Пособие предназначено для студентов, изучающих дисциплины «Налоги и налогообложение», «Налогообложение», обучающихся по специальности 080101.65 «Экономическая безопасность» и по направлениям подготовки бакалавриата 080200.62 «Менеджмент», 080100.62 «Экономика», 230700.62 «Прикладная информатика».

Авторский коллектив: к.э.н., доцент Лазурина О.М.,  
к.т.н., доцент Лазурин Е.А., к.в.н., доцент Юрченко А.В.

© Лазурина О.М.,  
Лазурин Е.А., Юрченко А.В.

© ЯФ МФЮА

**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение ..... 5

**ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ..... 7**

1.1. Эволюция теории и практики налогообложения ..... 7

1.2. Сущность и функции налогов ..... 22

1.2.1. Сущность и признаки налогов ..... 22

1.2.2. Элементы налогообложения ..... 26

1.2.3. Классификация налогов ..... 35

1.2.4. Функции налогов ..... 39

1.3. Основы построения современной налоговой системы России ..... 47

1.4. Налоговая политика в современной России ..... 55

Задания и вопросы для самопроверки ..... 63

**ГЛАВА 2. НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ ..... 66**

2.1. Федеральные налоги ..... 66

2.1.1. Налог на добавленную стоимость ..... 67

2.1.2. Акцизы ..... 74

2.1.3. Налог на доходы физических лиц..... 80

2.1.4. Налог на прибыль организаций..... 96

2.1.5. Государственная пошлина ..... 110

2.1.6. Налоги и сборы, взимаемые при использовании природных ресурсов ..... 117

2.2. Региональные и местные налоги ..... 126

2.2.1. Налог на имущество организаций ..... 127

2.2.2. Транспортный налог ..... 132

2.2.3. Налог на игорный бизнес .....	138
2.2.4. Земельный налог .....	142
2.2.5. Налог на имущество физических лиц .....	149
2.3. Специальные режимы налогообложения.....	156
2.3.1. Единый сельскохозяйственный налог .....	157
2.3.2. Упрощенная система налогообложения .....	160
2.3.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.....	167
2.3.4. Налогообложение при выполнении соглашений о разделе продукции.....	173
2.3.5. Патентная система налогообложения .....	177
Задания и вопросы для самопроверки .....	183
<b>ГЛАВА 3. ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО</b>	
<b>АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ .....</b>	
3.1 Структура и функции налоговых органов .....	193
3.2. Контроль налоговых органов за соблюдением налогового законодательства и исполнением налогоплательщиками их обязанностей в налоговых правоотношениях .....	196
3.2.1. Права и обязанности налоговых органов. Налоговые проверки .....	196
3.2.2. Права, обязанности и ответственность налогоплательщиков .....	202
Задания и вопросы для самопроверки .....	214
Заключение .....	216
Литература.....	218

## ВВЕДЕНИЕ

Возникнув в глубокой древности, налоги постепенно заняли ведущее место в формировании доходов государства и по мере развития и усложнения функций государства налоги в дополнение к своей фискальной роли стали служить инструментом государственного регулирования социально-экономических процессов.

Экономическая наука, предметом исследования которой служат налоги, и дисциплина «Налоги и налогообложение» рассматривают налоги, прежде всего, как часть экономических отношений. Посредством налогов осуществляется присвоение государством части валового национального дохода, направляемой на формирование денежных фондов на общегосударственном и территориальном уровнях.

Исследование налогов в историческом плане выявляет, что их происхождение и развитие тесно связано с государством. Налоги предстают как форма присвоения государством части индивидуальных доходов населения и хозяйствующих субъектов. Таким образом, исторически первой функцией налогов является фискальная, при помощи которой государство обеспечивает себя финансовыми ресурсами необходимыми для выполнения государством своих функций.

Налоги остаются основным методом мобилизации доходов в государственные бюджеты в современном цивилизованном обществе, что характерно и для России. По мере усложнения функций государства расширяются его потребности в финансовых ресурсах, что приводит к возрастанию значения фискальной функции налогов. Однако рост налоговых доходов государства не безграничен, достигнув определенного уровня, налоги наряду с другими объективными причинами вызывают увеличение издержек производства и удорожание товаров и услуг, что становится тормозом экономического роста. Принудительный характер изъятия налогов служит основой для возникновения противоречия между налогоплательщиком как субъектом налога, с одной стороны, и государственной властью, с другой стороны. В этой связи особенно важно в построении налоговой системы учесть интересы всех участников налоговых отношений. Принцип оптимальности налогообложения подразумевает оптимальный с точки зрения реализации фискальной функции налогов, создания предпосылок экономического роста, достижения социальной справедливости выбор объектов налогообложения, ставок налогов, налоговых льгот.

Отдавая дань важности фискальной функции налогов, вместе с тем нельзя ограничивать их назначение только фискальной ролью. В условиях рыночной экономики налоги выполняют не менее важную регулирующую функцию. Мировой опыт свидетельствует, что налоговое регулирование в сочетании с кредитно-денежным регулированием является наиболее эффективной формой управления рыночной экономикой.

Пособие включает в себя три главы, в рамках которых представлены общетеоретические основы налогообложения и построения налоговой системы, рассмотрены налоги, образующие уровни налоговой системы России, а также показаны основные направления деятельности налоговых органов по обеспечению своевременного и полного поступления налогов в государственный бюджет и пресечению налоговых правонарушений и преступлений в налоговой сфере.

# ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

## 1.1. Эволюция теории и практики налогообложения

Налоги являются одной из наиболее древних форм экономических отношений. В многовековой истории налогообложения нашли применение разнообразные виды налоговых платежей: оброк, подушный налог, акциз, гербовый сбор, процентный сбор с объявленного капитала, налог на бороды, на имущество, на прибыль, на добавленную стоимость, различные пошлины и другие. Все они различались по объекту обложения, способу взимания, порядку и срокам уплаты и ряду других признаков. Вместе с тем, в каждом из них имеется то общее, что позволяет, несмотря на явные внешние отличия определить единым понятием «налоги».

Развитие налогообложения до XVII века не опиралось на какую-либо стройную теорию, осуществлялось на основе практики, то есть посредством проб и ошибок, при этом происходило постепенное накопление опыта в использовании налогов в соответствии с их социально-экономической сущностью, одновременно развивались и правовые аспекты налогообложения.

Особая роль в познании закономерностей проявления и развития налогов и в формулировании принципов налогообложения принадлежит шотландскому философу и экономисту А. Смиту и немецкому экономисту А. Вагнеру. Использование их теоретических положений и дальнейшее взаимодействие теории и практики применения налогов в конечном итоге позволили сформулировать систему принципов, положенную в основание современных налоговых систем. Суть классических основных принципов налогообложения, сформулированных А. Смитом в его работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» можно выразить следующим образом<sup>1</sup>:

1. Равенство налогообложения. Отдельные плательщики должны платить налоги в зависимости от получаемых доходов.

2. Доступность налогообложения. Срок, вид и сумма платежа должны быть понятны каждому налогоплательщику.

---

1 Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М. : Дело, 1962. – кн. 5. – гл. 11. – С. 588-589.

3. Удобство налогообложения. Налоги должны взиматься в сроки и в форме, наиболее приемлемые для налогоплательщика.

4. Дешевизна налогообложения. Расходы по взиманию налогов должны быть минимальными.

Свой вклад в развитие теории налогообложения внесли и российские государственные деятели и ученые. В частности, один из российских губернаторов Татищев В. Н. по существу также сформулировал принцип равенства налогообложения, отмечал недопустимость произвольного установления налогов и сборов. Он считал необходимым взимание налогов осуществлять в денежной форме и предлагал заменить барщину взиманием оброка в натуральном или денежном виде, развивал идеи дифференциации налогообложения с учетом особенностей территорий и отдельных категорий налогоплательщиков.

Известный российский мыслитель, сторонник отмены крепостного права А. Н. Радищев в конце 18 века в своих трудах также обосновывал необходимость отмены подушной подати, поскольку она не учитывает возможности налогоплательщика по уплате дохода, и введения подоходно-поимущественного налогообложения, которое, по его мнению, обеспечит равенство налогоплательщиков<sup>2</sup>.

Объективную необходимость налогов как способа обеспечения выполнения государством своих функций подчеркивал известный русский экономист Н. И. Тургенев. «Государство, или, точнее сказать, правительство ничего не может делать для граждан, если граждане ничего не делают для государства», – отмечал он в своей книге «Опыт теории налогов» (1818 г.).

В конце 19 начале 20 века теорию налогообложения развивал российский ученый, специалист в области финансов И. Х. Озеров. Он предлагал ввести подоходный налог с прогрессивной шкалой налогообложения, что означало бы постепенное повышение ставки налога по мере роста доходов плательщиков.

История налоговой системы России является частью истории нашего государства. Эволюция форм и методов изъятия налогов, создания налоговых органов, является отражением процессов становления российской государственности, реализации экономической политики России на разных этапах ее исторического развития.

Налоговая система на каждом историческом этапе развития страны настраивается на потребности государства, в ее построении отражается характер социально-экономических процессов, протекающих

---

2 Толкушкин А. В. История налогов в России. – М. : Юрист, 2001. – С. 85.



в стране. До дарственных финансов и в целом способствовало прогрессивному развитию страны.

Налоговая система на Руси начала складываться с конца 9 века, с периода объединения Древнерусского государства. Основным источником доходов княжеской казны была дань. Первые упоминания о взимании дани относятся к периоду правления князя Олега (конец 9 века – начало 10 века). В Древнерусских летописных сводах дань упоминается в смысле военной контрибуции, которую побежденные славянские народы платили своим победителям варягам и хазарам. Первые русские князья также облагали данью покоренные племена.

По мере усиления Киевского феодального государства дань все более превращалась в прямой налог, т. е. регулярную подать, которую платило население. Дань взималась двумя способами: повозом, когда ее привозили в Киев, и полюдьем, когда князь или его дружины сами ездили за нею. Единицей обложения данью служили «дым» – т. е. количество печей и труб в каждом домохозяйстве или рало (примитивный плуг). Поскольку в этот период хозяйство носило натуральный характер, большая часть дани собиралась в натуральной форме, например мехами. Но даже в этих условиях некоторая часть дани уплачивалась деньгами. Дань как регулярный прямой налог применялась на протяжении 11,12 и первой половины 13 веков.

Со второй половины 13 века в годы татаро-монгольского ига (1243-1480 гг.) основным налогом на Руси был «выход» («выход ордынский»), который платили Золотой Орде. «Выход» взимался с каждой души мужского пола и со скота. Вначале «выход» собирался баскаками – уполномоченными чиновниками Золотой орды. В конце 13 века начались протесты и восстания против действий баскаков. В первой половине 14 века русские князья получили право самим собирать «выход» для отправки в Золотую Орду. Первым добился такого права Иван I (Калита), который стал собирать «выход» не только со своего княжества, но и от других удельных князей и отвозил его в Орду.

Помимо ордынской дани в 14-15 веках со свободного населения взималась дань для княжеской казны. Дань собиралась преимущественно в натуральной форме. Но налоги, уплачиваемые Орде, сужали возможности пополнять казну за счет прямых налогов, поэтому главным источником внутренних доходов стали косвенные налоги.

Косвенные налоги существовали в виде различных торговых и судебных пошлин.

В число торговых пошлин входили:

- «мыт» – за провоз товаров через городские заставы. Первоначально «мыт» означал место, где останавливались возы и лодки, затем стал применяться только в значении проезжей (дорожной) пошлины. Мыт взимался с каждого воза и судна (лодки) на заставах у городов и крупных селений;

- гостиная пошлина – за право иметь склады;

- торговая пошлина – за право устраивать рынки;

- «вес» и «мера» – за взвешивание и измерение товаров.

К судебным пошлинам относились «вира» – взималась за убийство и «продажа»- взималась за прочие преступления.

В конце 14 века возникают должности казначеев, дьяков и подьячих которые ведали сборами податей и вели книги и записи по этим сборам. Первоначально эти чиновники были дворцовыми холопами великого князя и содержались за счет великокняжеской казны. Впоследствии на их содержании учреждаются казначеевы, дьячьи и подьячьи пошлины.

В 1480 г. Иван III прекратил уплату «выхода». Главным прямым налогом стали данные деньги с черносошных крестьян и посадских людей<sup>3</sup>.

В 15 веке применялось прямое налогообложение, единицей обложения при котором служила соха – условная податная единица. Для торговых и промышленных людей (посадских и слободских) соха измерялась количеством дворов и ее размер (т. е. количество дворов) отличался в зависимости от состоятельности отдельных категорий плательщиков. Это объяснялось тем, что на соху устанавливался определенный налоговый оклад и для того, чтобы его могли уплатить люди различной состоятельности большее или меньшее число дворов включалось в условную податную единицу. Историк В. О. Ключевский приводит пример обычных размеров сохи в зависимости от состоятельности плательщиков:

- 40 дворов лучших торговых людей;

- 80 дворов средних людей;

---

3 Черносошными крестьянами в русском государстве 14 -17 вв. назывались лично свободные крестьяне, владевшие общинными землями. В 18 веке они стали государственными крестьянами.

Посадские люди – торгово-промышленное население. В конце 18 века они были разделены на два сословия купечество и мещан.

- 320 дворов младших посадских людей.

Размер сохи также различался для разных городов (т. е. зависел от местонахождения объектов обложения).

Сельская соха измерялась количеством пахотной земли (применялась единица измерения четверть или четь = 0,5 га) и зависела от качества почвы и принадлежности земель (служилым людям; монастырям, дворцовые и черные земли, обрабатывавшиеся крестьянами). Существенные отличия были и по местонахождению земель. Например, московская соха была больше новгородской.

Для определения размера прямых налогов применялось сошное письмо. В нем предусматривалось измерение земель, в том числе застроенных дворами в городах и перевод в условные податные единицы сохи.

Кроме того, были введены подати, имевшие специальное назначение: военное – ямские сборы предназначались для изготовления пушек, пищальные сборы – на приобретение огнестрельного оружия, емчужные деньги – на изготовление пороха; военно-инженерное назначение – сборы на городское и засечное дело направлялись на строительство засек (укреплений на южных границах Московского государства); административного назначения – казначеевы и дьячные пошлины.

В 15 -16 веках существовала пошлина на право выделки алкогольных напитков так называемая «явка». При Иване Грозном выделка алкогольных напитков на продажу была запрещена. Продажа алкогольных напитков осуществлялась только через специальные питейные заведения – «царевы кабаки», которые были по существу казенными заведениями.

Доходы от продажи алкогольных напитков всегда занимали значительное место в поступлениях в казну и в отдельные периоды были основными поставщиками доходов казны. Форма привлечения этих доходов менялась: применялись монополия на изготовление и продажу, откупа, наконец, акцизы.

Развитие налоговой системы в 16 – 17 веках привело к появлению новых видов налогов и созданию центральных органов управления, занимавшихся сбором налогов. В 16 веке многие налоги и сборы стали взиматься в денежной форме.

При Иване IV Грозном была введена стрелецкая подать на создание регулярной армии и полонянничные деньги для выкупа ратных людей, захваченных в плен, и угнанных в плен мирных жителей.

В 16 веке были созданы центральные органы управления, осуществляющие функции сбора налогов. Но сложившаяся система управления налогами оказалась сложной и запутанной, она включала в себя:

- приказ Большого прихода управлял сбором большинства прямых налогов.

- территориальные приказы (Новгородская, Галичская, Устюжская, Владимирская и Костромская чети) управляли местными налогами;

- приказ Большого дворца собирал налоги с царских земель;

- приказ Большой казны осуществлял сбор налогов с городских промыслов;

- Казенный патриарший приказ – с церковных и монастырских Земель;

- отдельные виды налогов и сборов собирали Печатный, Стрелецкий, Ямской и Посольский приказы.

В 17 веке в период царствования второго царя из династии Романовых Алексея Михайловича – «Тишайшего» были предприняты меры, направленные на увеличение доходов государства, результатом которых стали народные бунты.

Ведение войн с Речью Посполитой<sup>4</sup> и Швецией во второй половине 17 века привели к увеличению государственных расходов. Для финансирования возросших расходов были введены чрезвычайные налоги и сборы и расширена сфера применения косвенных налогов.

Чрезвычайные налоги были введены в форме деньги пятой, десятой и пятнадцатой. Они взимались с торговых людей в размерах соответственно 20, 10 и 6,67% и направлялись главным образом на военные нужды. Размер дохода и налоговый оклад каждого плательщика определялись выборными лицами на основе списков, по которым население уплачивало прямые подати.

Косвенным обложением были охвачены необходимые товары: соль, мед, квас, масло, рыба, хозяйственные товары, было разрешено употребление табака и установлена табачная монополия.

Таможенные, винные, соляные пошлины взимались на основе откупов (предоставление права сбора налогов откупщикам). Откупщики платили в казну определенную сумму, а разница между собранными налогами и уплаченной суммой доставалась им, т. е. по существу являлась их прибылью. Естественно откупщики стремились увеличить свои прибыли за счет увеличения сбора налогов переданных им на откуп. Народ очень страдал от непомерно высокой тяжести налогоо-

---

4 Речь Посполита – официальное название объединенного польско-литовского государства, существовала с 1569 г. до 1795 г.

бложения, от грабительских действий откупщиков.

Терпению населения пришел конец, когда в 1646 г. была повышена ставка соляной пошлыны с 5 до 20 коп. за пуд. Результатом этого стали так называемые «соляные бунты». Пришлось отменить соляную пошлыну, вместе с этим была отменена табачная монополия и восстановлен запрет на употребление табака.

В 1651 г. она была отменена откупная система, применявшаяся при взимании винных пошлын. Алкогольные напитки могли продаваться только в казенных «кружечных дворах, которые создавались в посадах и крупных селах. В дальнейшем (1663г.) в некоторых местностях была восстановлена откупная система.

В 1653г. многочисленные торговые пошлыны для торговых людей были заменены единой пошлыной – 10 денег (5 копеек с рубля оборота).

В 1655 г. был создан Счетный приказ. Он занялся проверкой финансовой деятельности других приказов, анализом приходных и расходных книг. Проведенный анализ доходов государственного бюджета за 1680г. показал, что основную долю поступлений (свыше 50%) давали косвенные налоги, а из них выделялись таможенные и кабацкие сборы – около 49% всех доходов бюджета. На долю прямых налогов приходилось около 45 % в доходах государственного бюджета, около 3% доходов обеспечивали чрезвычайные сборы и прочие доходы.

Прямое налогообложение, сложившееся в 15 веке и сохранялось до середины 17 века. Недостатками пососного налогообложения были нечеткость в распределении категорий налогоплательщиков, субъективизм в оценке доходности земельных участков, возможность злоупотреблений чиновников при составлении писцовых книг.

Во второй половине 17 века (1679г.) пососное налогообложение заменяется подворным, единицей налогообложения становится двор, а количество дворов определяется по числу ворот. Подворный налог взимался на основании данных подворной переписи, проведенной в 1646г.

В 1679 -1681гг. проводится реформа финансовых учреждений российского государства. Основным органом, осуществляющим сбор пошлын и податей, становится приказ Большой казны.

Значительные изменения в сфере налогообложения произошли в годы правления Петра I (1682-1725гг.). К ним относятся:

- введение большого количества новых налогов;
- замена приказов коллегиями;

- замена подворного налогообложения подушным.

Ведение войн, большое строительство и крупномасштабные государственные преобразования, проводимые Петром I, требовали увеличения государственных расходов.

Для покрытия дополнительных расходов были введены чрезвычайные налоги: драгунские, рекрутские, корабельные, подать на покупку драгунских лошадей.

Для того, чтобы изыскивать средства пополнения казны Петр I учредил особую должность прибыльщиков, в обязанность которых входило «сидеть и чинить государю прибыли», т. е. находить новые источники доходов. «Находками прибыльщиков» стали гербовый сбор, налоги с постоянных дворов, печей, плавных судов, арбузов, орехов, продажи съестного, ледакольный, знаменитый налог на усы и бороды, а также удвоение подати для раскольников – староверов.

Основным организационным преобразованием в области налогообложения стала замена приказов коллегиями. В 1717 году создаются финансовые коллегии – центральные правительственные учреждения, управлявшие государственными доходами и расходами, в том числе Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Коммерц-коллегия и Ревизион-коллегия. Финансовые коллегии подчинялись императору и Сенату. Камер-коллегия надзирала за окладными и неокладными <sup>5</sup> доходами.

Штатс-контор-коллегия управляла государственными расходами.

Коммерц – коллегия управляла таможенными сборами и таможенными тарифами.

Ревизион-коллегия была учреждена для ревизии и контроля расходования денежных средств.

Главным изменением в области прямых налогов стала замена подворного налогообложения подушным. Подушная подать – прямой налог, плательщиками которого в России были все разряды крестьян (зависимые, чернососные, бобыли <sup>6</sup>), посадские люди и купцы. Для целей налогообложения использовались понятия ревизская душа – единица учета мужского населения, подлежащего обложению подушной податью и ревизские сказки – списки (реестры) мужского населения для целей обложения подушной податью.

5 Окладными назывались те, размер которых был заранее определен, исходя из ставки на установленную единицу обложения, например подушная подать. Неокладные – размер которых заранее неизвестен, например, таможенные пошлины.

6 Бобыли – наиболее бедные, иногда бездворовые зависимые крестьяне.

Взимание подушной подати было возложено на Военную коллегию, поскольку подушная подать направлялась на содержание армии и флота.

До 1710г. применялось подворное налогообложение на основе данных подворной переписи, в 1710г. проводится новая перепись, учитывающая не только количество дворов, но и количество душ. По результатам переписи выяснилась убыль населения и принимается решение о сохранении подворного налогообложения и использовании старой переписи, причем населению вменялось обязательство по уплате налогов за опустевшие дворы.

С 1718 по 1724гг. , несколько раз проводились уточняющие переписи населения. В 1724г. проверка ревизских сказок была закончена. Численность податного населения (крестьян и посадских людей мужского пола) составила 5 570 458 чел. , при общей численности населения России 15 500 000 чел. С 1724г. в российских губерниях была введена подушная подать. Подворное налогообложение сохранилось для населения Украины и Белоруссии.

Размер подушной подати для крестьян был определен путем раскладки на них расходов по содержанию армии – получилось 80 коп. с души в год. Позднее ставки были уменьшены. Расходы по содержанию флота распределили на посадское население, подушная подать с посадского населения была установлена в размере 1руб. 20коп. В дальнейшем она также была уменьшена.

Основным недостатком подушного налогообложения было то, что подушная подать налагалась не на реально существующих людей, а на условную единицу – ревизскую душу. Совпадение реального количества людей и ревизских душ возможно только на момент составления ревизских сказок. Впоследствии в результате рождений и смертей реальные данные начинали расходиться со списками, в которые не включались новорожденные и из которых не исключались умершие.

В то же время введение подушной подати было прогрессивным шагом по сравнению с подворным налогообложением. Переход на подушное налогообложение способствовал росту числа крестьянских и посадских дворов, увеличению площадей обрабатываемых земель, поскольку устранялась зависимость между размерами налоговых платежей и количеством дворов, построек, площадью обрабатываемой земли. В доходах казны поступления по этому виду налогообложения достигали 50%. Впоследствии доля поступлений подушной



подати постепенно снижалась в результате освобождения отдельных категорий населения от ее уплаты и возрастания роли косвенных налогов.

В 18 веке налоговая система сохранялась в основном в том виде, в каком она сложилась при Петре I. Наиболее значительные изменения произошли в период правления Екатерины II (1762 -1796 гг.).

Основным прямым налогом по-прежнему оставалась подушная подать. Подушная подать была резко повышена и дополнена продовольственным сбором. От уплаты подушной подати в 1775г. было освобождено купеческое сословие, для него вводился самостоятельный налог – гильдейская подать. Все купцы были распределены по трем гильдиям в зависимости от имущественного положения. Лица, имевшие капитал менее 500руб. , не признавались купцами, а считались мещанами и платили подушную подать. Ставка гильдейской подати устанавливалась в процентах от капитала. Все существовавшие до этого времени промысловые сборы были отменены.

Были проведены и организационные преобразования в системе управления налогами. В 1775г. учреждены губернские финансовые органы – Казенные палаты, которым передавались дела по финансовому управлению. При Казенных палатах находились податные инспектора и податное присутствие. В подчинении Казенных палат были губернские и уездные казначейства. В 1780г. создана Экспедиция о государственных доходах, занимавшаяся доходами, расходами и взысканием недоимок.

Во второй половине 18 века основное место в доходах казны заняли косвенные налоги. Это соответствовало представлениям императрицы Екатерины II о справедливой налоговой системе, которая считала, что: «В любом государстве налог наименее тяжелый это тот, который падает на товары, потому, что гражданин уплачивает его, не замечая».

В конце 18 века на долю подушной подати приходилось немногим более 30% государственных доходов, на долю косвенных налогов свыше 40%, из них более половины давали питейные сборы, взимаемые на основе откупов. Служба откупщиков признана государственной, с 1775г. местное управление откупками поручено Казенным палатам. С 1781г. вино стало отпускаться откупщикам только из казенных складов (магазинов) и должно было продаваться по казенной цене.

Важные мероприятия в налоговой сфере были проведены в период правления Александра I (1801-1825 гг.).



В 1802г. по его указу было образовано Министерство финансов, которому отводилась центральная роль в управлении доходами и распределении всех доходов по направлениям расходования средств. Первым министром финансов был назначен граф А. И. Васильев. Окончательно Министерство финансов было сформировано только в 1811 году. Структурным подразделением Министерства финансов, ответственным за сбор налогов, первоначально стал Департамент податей и сборов, а затем Департаменты окладных и неокладных сборов.

Другим значимым мероприятием в начале 19 века было введение нового налога – процентного сбора с дохода от недвижимого имущества.

В 1817 году изменена система получения дохода от продажи спиртных напитков – введена казенная оптовая продажа вина. Система государственной монополии просуществовала 10 лет до 1827г. и принесла большие доходы казне.

В дальнейшем в связи с сокращением питейного дохода казны был восстановлен винный откуп и введены акцизы с ведра на пиво, мед, брагу, сусло и медовый квас, а также введены акцизы на табак и сахар.

В первой половине 19 века окончательно сформировалась система государственных финансов, частью которой является налоговая система. В доходах казны преобладали поступления косвенных налогов, из них наибольшая доля приходилась на питейный сбор и соляной налог. В целом поступления косвенных налогов вдвое превышали сумму прямых налогов. Основным прямым налогом оставалась подушная подать, ее доля вместе с оброчной податью составляла 70% в прямых налогах. Основная тяжесть налогообложения приходилась на крестьянство.

Во второй половине 19 века произошли значительные изменения в налоговой системе. Введены поземельный налог, величина которого устанавливалась для каждой губернии и распределялась земской управой между землевладельцами и подомовой налог, которым облагались строения в городах (жилые дома, фабрики, заводы, театры, бани и др. строения). Винные откупа заменены акцизными сбором со спиртных напитков – винным акцизом.

Наиболее значимым изменением стала отмена подушной подати, которая проводилась поэтапно с 1883 по 1893гг. В1883г. – отменена для некоторых сословий; в 1885г. – отменена для всех сословий на территории Европейской России, а позднее и на других территориях России.

В конце 19 века произошли следующие изменения в сфере налогообложения:

- повышены ставки акцизов (на спирт сахар, табак), таможенных пошлин, налога с недвижимых имуществ в городах;
- в 1,5 раза увеличен поземельный налог;
- введены новые налоги, такие как нефтяной и спичечный акцизы; налог на денежный капитал (объектом обложения по нему были проценты по ценным бумагам, доходы по вкладам в банках, прибыль и дивиденды); система пошли с имуществ, переходящих безвозмездными способами (наследование, дарении, пожалование и т. п.).

На этом этапе развития налоговой системы ведущее место в государственных доходах заняли акцизы и ввозные таможенные пошлины. Таможенные платежи к началу 20 века обеспечивали почти 14% всех доходов государственного бюджета.

В этот период России удалось добиться активного торгового баланса, пополнить золотой запас и укрепить государственные финансы. В то же время произошло существенное увеличение налогового бремени за счет акцизного и таможенного обложения.

В начале 20 века было продолжено повышение ставок акцизов и таможенных пошлин.

Поступления от таможенных платежей непрерывно увеличивались за счет увеличения импорта и роста ставок. В 1900 – 1903гг. увеличено таможенное обложение более чем по 100 статьям таможенного тарифа. Очень значительные поступления таможенных доходов давало обложение чая.

Акцизы обеспечивали свыше 60% всех государственных доходов. Сбор акцизов осуществлялся путем продажи бандеролей для наклейки на подакцизный товар, продажа таких товаров без бандероли не разрешалась. Производитель подакцизных товаров закупал необходимое ему количество бандеролей и таким образом уплачивал акциз авансом. Облагаемыми товарами были вино-водочные изделия, нефтепродукты, сахар, табак и некоторые другие.

Акцизы на спирт и вино были заменены казенной монополией торговли питьями. Государственной монополией была установлена на ректификацию спирта, оптовую и розничную торговлю спиртом и спиртными напитками.

Накануне первой мировой войны налоги обеспечивали стабильные доходы казны при минимальных затратах на обеспечение их сбора. Доля косвенных налогов более чем вдвое превышала поступления

по прямым налогам. В косвенных налогах преобладали таможенные пошлины (свыше половины от суммы косвенных налогов), а также акцизы на сахар, табачные изделия и спички.

С началом первой мировой войны (1914-1918гг.) доходы государства резко сократились – уменьшились таможенные платежи и другие налоговые поступления, в связи с введением «сухого закона» (запрет на продажу спиртных напитков) выпали доходы от винной монополии. В то же время возросли расходы на военные нужды.

Для финансирования увеличившихся расходов систематически повышались ставки акцизов (на сахар, табак, спички и другие товары первой необходимости). Были введены чрезвычайные налоги – военный налог (взимался с мужчин, освобожденных от военной службы), налог на прирост прибылей (применялся в отношении доходов, превышавших определенный уровень).

Повышение налоговых ставок и введение новых налогов дало увеличение доходов. Но расходы росли значительно быстрее. Дефицит бюджета в 1916г. составлял 75% бюджетных расходов и почти совпадал с суммой военных расходов.

В 1916г. был принят Закон о подоходном налоге, взимание которого должно было начаться с 1917г. В феврале 1917г. было образовано Временное правительство, которое пыталось стабилизировать экономическую ситуацию в стране. В числе мероприятий, разработанных Временным правительством, были повышение ставок подоходного налога, пересмотр системы налога на прирост прибылей и установление единовременного налога. Но намеченные мероприятия не были реализованы, поскольку в России произошла смена власти.

Власть в России в октябре 1917г. перешла в руки РСДРП (б). Первоначально предполагалось введение поимущественного и прогрессивного подоходного обложения, отмена косвенных налогов на предметы первой необходимости и введение их на предметы роскоши. На деле в первый период установления советской власти источниками доходов стала эмиссия денежных знаков и контрибуции.

В 1918 г. был введен единовременный чрезвычайный десяти миллиардный революционный налог. Общая сумма налога раскладывалась по губерниям, городам, уездам и волостям, а затем по плательщикам, главным образом на представителей «паразитических классов» – богатых крестьян и богатую часть городского населения. Фактически чрезвычайный налог дал около 1,5 млрд. руб. вместо запланированных 10 млрд. руб.

В период известный под названием «военного коммунизма» произошло свертывание денежных отношений. Налогообложение сельского населения было заменено системой продразверстки.

При переходе к новой экономической политике (1922г.) стала восстанавливаться роль товарно-денежных отношений и вместе с этим налоговая система. Созданная в этот период налоговая система включала в себя налоги, характерные для дореволюционной России, в том числе промысловый, подворный, акцизы, пошлины и ряд других. Кроме этого был введен ряд новых налогов, в т. ч. : подоходно-поимущественный налог, налог на сверхприбыль, сельскохозяйственный налог и некоторые другие.

Налоговая система периода НЭПа отличалась множественностью применявшихся налогов – свыше 80 видов. Основные поступления приходились на акцизы (12 видов), которые давали около 30% поступлений по обобществленному сектору. Свыше 20% поступлений по обобществленному сектору давал промысловый налог, далее шли отчисления от прибыли – более 12%. В сумме на эти три группы налогов приходилось свыше 60% поступлений по обобществленному сектору. Все остальные налоги вместе с займами давали менее 40% поступлений. О нерациональности налоговой системы свидетельствует тот факт, что 63 вида мелких налогов давали всего около 15% поступлений.

Со второй половины 20-х годов новая экономическая политика стала свертываться. На смену ей был взят курс на централизацию в управлении экономикой и концентрации всех ресурсов в руках государства. В связи с расширением государственного сектора в экономике во второй половине 20-х годов произошло резкое повышение доли прямых налогов, в общем объеме налоговых поступлений 1926г. она составила – 82%.

В 1930-32гг. была проведена налоговая реформа. Задачей реформы стала ликвидация множественности платежей. На деле проводимая реформа была направлена на обеспечение концентрации всех ресурсов в руках государства. Возможность этого обеспечивалась тем, что к началу 30-х годов обобществленный (т. е. государственный) сектор экономики занял преобладающее место. На его долю приходилось 80% валовой продукции.

В результате проведения реформы все множество налогов было заменено небольшим числом, основными из них стали налог с оборота, заменивший 53 ранее существовавших платежа, включая акцизы, и

отчисления от прибыли госпредприятий – заменившие 5 ранее существовавших платежей. Помимо этих основных платежей сохранились подоходный налог с кооперации, промысловый налог, подоходный налог, налог на сверхприбыль и ряд других.

Созданная в ходе реформы система налогов сохранялась на протяжении долгих лет. Она полностью отвечала потребностям административно-командной системы в жестком регулировании экономики и централизованном распределении всех ресурсов.

В годы Великой Отечественной войны в связи с необходимостью мобилизовать ресурсы на военные нужды были введены дополнительные новые налоги, носившие временный чрезвычайный характер. Были введены налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, 100% надбавка к подоходному налогу, позднее замененная военным налогом.

В период войны была реформирована система подоходного налогообложения. Плательщики налога подразделялись на несколько групп, для каждой из которых устанавливался свой порядок обложения. Наиболее льготный порядок устанавливался для первой группы, в которую включались рабочие и служащие и приравненные к ним лица, в т. ч. военнослужащие. В отношении граждан, занимающихся кустарно-ремесленным промыслом, включенных в третью группу действовал более жесткий порядок. Эти изменения соответствовали классовому подходу к вопросам налогообложения.

В послевоенные годы чрезвычайные налоги, введенные в годы войны, постепенно были отменены. В целом налоговая система оставалась неизменной в том виде как она сложилась в ходе реформы 1930-1932 гг.

Основу налоговой системы России до начала 90-х годов 20 века составляли платежи государственных предприятий из прибыли, налог с оборота. Кооперативные предприятия платили подоходный налог. Население уплачивало подоходный налог и ряд других налогов (на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, налог с владельцев транспортных средств). Основные поступления доходов в бюджет давали платежи государственных предприятий. Налоги с населения составляли 8-9% доходов бюджета.

В последнее десятилетие 20 века налоговая система России стала фактически складываться заново в соответствии с потребностями преобразований, которые проводились в России.

## 1.2. Сущность и функции налогов

### 1.2.1. Сущность и признаки налогов

Сложность понимания природы налогов обусловлена тем, что налог – понятие не только экономическое, но правовое и социальное, жестко связанное с категорией «государство». Таким образом, изучая природу налогов, в зависимости от целей и задач исследования можно выделить различные аспекты, экономический, правовой или социальный.

Для понимания природы налога важно не просто отметить сочетание в нем трех сущностных аспектов, но и выяснить их соотношение между собой. Наиболее глубинной сущностью налога следует считать его социальную сущность, так как любой налог всегда отражает общественные отношения. Поскольку из всего многообразия социальных отношений налоги выражают отношения, связанные с распределением созданных материальных благ, т. е. экономические отношения, они обладают экономической сущностью. Правовая природа налога – это сущность внешнего уровня, наиболее близкая к проявлению налога на поверхности общественных отношений. Правовые аспекты сущности налогов в большей мере связаны с внешними признаками налогов, их конкретными видами, условиями их применения в рамках законодательно определенной налоговой системы каждого государства на каждом историческом этапе его развития. Это наиболее изменчивая сущность налога в ней в большей мере проявляется зависимость налогов от конкретных исторических условий существования того или иного общества, государства. На рис. 1.1. представлено соотношение трех сущностей налога как явления общественной жизни.

Социальная природа налогов характеризуется отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами.

Экономическая сущность проявляется в том, что с помощью налогов государство осуществляет присвоение части созданных материальных благ, производит их перераспределение в процессе выполнения своих функций.

С организационно-правовой стороны налог – это обязательный платеж, взимаемый с юридических и физических лиц, путем отчуждения принадлежащих им денежных средств в определенных законом размерах и в установленные сроки.

Исходя из того, что сущность налога проявляется в нескольких взаимосвязанных аспектах, можно дать несколько определений налога.



*Рис. 1. 1. Уровни сущности налога*

Социальная природа налога может быть закреплена в следующем определении: налог – это общественное отношение между государством и другими социальными субъектами по поводу распределения общественных продуктов (благ).

С позиции его экономической сущности налог – это способ обобществления части индивидуальных доходов (части национального дохода) в целях удовлетворения общественных потребностей.

Правовую природу налога в полной мере выражает определение налога, зафиксированное в налоговом кодексе РФ <sup>7</sup> и нередко воспроизводимое в учебной литературе по дисциплине «Налоги и налогообложение» <sup>8</sup>:

«Налог – обязательный, индивидуально-безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих на праве собственности, хозяйственного ведения

<sup>7</sup> Налоговый кодекс РФ ст. 8, п. 1.

<sup>8</sup> Налоги и налогообложение: учебник для бакалавров/под ред. Д. Г. Черника. – М.: Юрайт, 2013. – С. 41.



или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Характеризуя налоги с правовой точки зрения необходимо выделить еще одно понятие – понятие сбора, поскольку уплата сбора имеет иные правовые последствия, чем уплата налога, при уплате сбора не вполне соблюдается индивидуальная безвозмездность. Дело в том, что сбор уплачивается юридическими или физическими лицами для того, чтобы в их пользу были совершены определенные юридические действия. Поэтому в Налоговом кодексе РФ законодательно закреплено наряду с понятием налога и понятие сбора <sup>9</sup>:

«Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

Конкретными формами проявления категории «налог» служат виды налоговых платежей, устанавливаемых законодательными органами власти. Нередко в научной экономической литературе, а вслед за ней и в учебной литературе по дисциплине налоги и налогообложение исследование экономической природы налога подменяется анализом его правовой природы. Такой подход не позволяет раскрыть и оптимально реализовать на практике функции налогов, вытекающие из их экономической и социальной сущности.

Рассматривая все три аспекта сущности налогов нельзя не заметить, что в их характеристике, в каждом из определений налогов получает отражение взаимосвязь налогов с государством. Объективная необходимость возникновения налогов и налогообложения связана с возникновением и развитием государства.

С точки зрения экономической науки, исследующей налоги и налогообложение, и базирующейся на ней экономической дисциплины «Налоги и налогообложение» предметом исследования, прежде всего, служит экономическая природа налога, но для выяснения всех его свойств, приходится затрагивать и правовые и социальные аспекты. В системе экономических отношений налоги относятся к той их части, которая связана с формированием денежных доходов государ-

---

9      Налоговый кодекс РФ. - ст. 8, п. 2.



ства, централизованных денежных фондов (бюджета и внебюджетных фондов), необходимых ему для выполнения соответствующих функций (социальной, оборонной, правоохранительной и других), таким образом, налоги выступают частью финансовых отношений, которым присущ распределительный характер и денежная форма.

Рассматривая налоги как особое экономическое явление, как часть финансовых отношений необходимо определить их отличительные признаки, которые с одной стороны, позволяют выделить налоги из большого многообразия форм финансовых отношений, а с другой стороны объединить множество видов конкретных налоговых платежей единым понятием «налоги». Другими словами нужно выделить те черты, которые характерны для каждого налога и для всего их многообразия в целом. Такими характерными чертами, т. е. признаками налогов являются:

- императивность<sup>10</sup>, которая означает, что субъект налога не вправе отказать от возложенной на него обязанности безвозмездно внести часть своего дохода (согласно закону), а в случае невыполнения обязанности последуют определенные законом санкции по ее принудительному изъятию;

- смена формы собственности, которая означает, что часть дохода субъекта безвозмездно переходит в собственность государства (субъекта федерации, местного самоуправления), обезличивается и используется государством по своему усмотрению;

- индивидуальная безвозвратность и безвозмездность налоговых платежей, это означает, что отданная часть дохода не возвратится субъекту налога и он не получает никаких прав, в том числе права на участие в распределении отданной части своего дохода.

- легитимность, которая означает не только признание налогов на основе законодательного права, но и их взимание только с законных операций.

Развитие налогообложения привело к появлению многочисленных видов налогов, существенно отличающихся друг от друга. Несмотря на эти отличия, все виды налогов состоят из определенных элементов, характерных для любого из применяемых налогов. Элементы налогов служат инструментами реализации налоговой политики.

Налог, как отмечалось ранее, понятие не только экономическое, но и правовое. В специальной юридической и экономической литературе по вопросам налогообложения существует несколько подходов к

<sup>10</sup> Императивный – латинский термин, переводится как повелительный, не допускающий выбора.

пониманию состава и структуры налога и налогообложения. Одну и ту же совокупность его элементов определяют как: элементы (структуры) налога; элементы налогообложения; элементы налоговых обязательств; элементы налогового закона; элементы юридического состава налога. В экономической литературе наиболее устоявшимися являются понятия элементы налога и элементы налогообложения, которые используются практически как равнозначные.

### 1.2.2. Элементы налогообложения

В составе элементов налогообложения можно выделить три группы:

1. обязательные элементы, определяемые в налоговом законодательстве без которых налог не считается установленным;
2. факультативные, определяются налоговым законодательством в отношении некоторых налогов, они не являются обязательными для каждого из налогов, а могут устанавливаться избирательно;
3. дополнительные, которые не установлены законодательно, но практически могут быть выделены как самостоятельные элементы налога и являются его важными и необходимыми характеристиками.

Дополнительные элементы имеют большое значение для анализа налогов, использования их как инструментов проводимой налоговой политики.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены следующие обязательные элементы налога:

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

Налогоплательщик – это субъект налога, участник налоговых правоотношений. Налогоплательщиками могут признаваться организации и физические лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать налоги и сборы.

Необходимо заметить, что налогоплательщик не всегда уплачивает

налог за счет собственных доходов. При определенных условиях налогоплательщик может переложить уплату налога на другого субъекта, который вследствие этого будет носителем налога, или фактическим плательщиком.

Объект налогообложения – предмет, подлежащий обложению. Объектами налогов могут служить операции по реализации товаров, (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) и другие объекты, имеющие стоимостную, количественную или иную физическую характеристику. Обязанность по уплате налога возникает у налогоплательщиков в связи с наличием у них тех или иных объектов налогообложения.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Характеризуя по существу количественное выражение объекта налога, налоговая база тесно взаимосвязана с объектом налогообложения.

Для исчисления налога к налоговой базе применяется налоговая ставка.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы, иначе говоря, это величина налога на единицу обложения.

В зависимости от вида налоговой базы применяют твердые (специфические) и долевые (адвалорные) ставки. Твердые устанавливаются в абсолютной сумме (руб.) на единицу измерения налоговой базы, в тех случаях, когда налоговая база имеет не стоимостную оценку. Такие ставки применяются для обложения отдельных товаров акцизами, они также могут применяться в налогообложении природных ресурсов.

Долевые ставки выражаются в определенных долях (как правило, в процентах) от налоговой базы, в тех случаях, когда налоговая база имеет стоимостную оценку. Они, в свою очередь, делятся на пропорциональные, прогрессивные и регрессивные.

Пропорциональные ставки остаются неизменными по отношению к налоговой базе независимо от ее величины. В настоящее время в России такой подход применяется при взимании налога на доходы физических лиц (ставка этого налога -13% не зависит от суммы дохода налогоплательщика). Со времен А. Смита теория налогов содержит положение о фактическом неравенстве налогоплательщиков, возникающем вследствие пропорционального обложения, потому

что налог в размере, например, 13% может оказаться для бедняка несопоставимо тяжелее, чем для состоятельного налогоплательщика.

Прогрессивные ставки увеличиваются, а регрессивные уменьшаются по мере роста налоговой базы. Необходимо заметить, что существуют два варианта прогрессии (регрессии): простая и сложная. При простой прогрессии (регрессии) возрастающая (снижающаяся) ставка применяется в отношении всей налоговой базы. При сложной прогрессии (регрессии) налоговая база делится на части (ступени), каждая из которых облагается своей ставкой, т. е. возрастающие (понижающиеся) ставки применяются не ко всей налоговой базе, а к части, превышающей предыдущую ступень.

*Например, при применении ставок установленных по схеме простой прогрессии в размере 10% в отношении налоговой базы до 100 тыс. руб. и 15% в отношении налоговой базы свыше 100 тыс. руб. сумма налога при величине налоговой базы 200 тыс. руб. составит 30 тыс. руб. ( $200 \text{ тыс.} \times 15\%$ ). В том случае, если ставки будут применяться по схеме сложной прогрессии, сумма налога составит 25 тыс. руб. ( $100 \text{ тыс.} \times 10\% + 100 \text{ тыс.} \times 15\%$ ).*

Из приведенного примера видно, что установление ставок по схеме сложной прогрессии выгоднее для налогоплательщиков, имеющих более высокие доходы или дорогое имущество, служащие объектами обложения, так как повышение суммы налогов происходит не так резко как в случае ставок, установленных по схеме простой прогрессии.

Прогрессивные ставки рассматриваются как благоприятные для малоимущих налогоплательщиков, а регрессивные как благоприятствующие более состоятельным налогоплательщикам.

Во многих экономически развитых странах такие ставки применяются в отношении обложения доходов как корпоративных, так и личных. Прогрессивные ставки часто используются в подоходных налогах. Устанавливая тот или иной вид ставки, государство использует его как инструмент для достижения определенных целей. Так, например, осуществляя переход к плоской шкале подоходного налогообложения (пропорциональной ставке) налогу государство рассчитывает на вывод из тени реальных доходов налогоплательщиков и как следствие увеличение поступлений данного налога в бюджетную систему страны.

*Налоговый период* – это время, в течение которого формируется и по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговым периодом может слу-

жить календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам. Необходимость этого элемента налога определяется двумя обстоятельствами. Во-первых, тем, что многим объектам налогообложения (получение прибыли, реализация товаров и др.) свойственна повторяемость и протяженность во времени. Во-вторых, вопрос о налоговом периоде взаимосвязан с соблюдением принципа однократности налогообложения.

Значение установления налогового периода заключается в том, что он позволяет точно определить временные границы исполнения обязанности по уплате налога.

Налоговый период необходимо отличать от отчетного периода. В рамках налогового периода может быть установлено несколько отчетных периодов, по окончании которых необходимо сдавать в налоговые органы налоговые расчеты и производить уплату авансовых платежей по налогам.

*Порядок исчисления налога* – совокупность определенных действий налогоплательщика (налогового агента или налогового органа) по определению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Как правило, налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, но в случаях предусмотренных налоговым законодательством обязанность исчисления налога может быть возложена на налоговые органы или налогового агента.

*Порядок уплаты налога* – это нормативно установленные способы процедуры внесения налога в бюджет.

Рассматривая сложившуюся практику налогообложения, можно выделить три основных способа уплаты налогов:

- уплата на основе налоговой декларации налогоплательщика по окончании налогового периода;
- уплата налога у источника выплаты дохода налоговым агентом;
- уплата на основе налогового уведомления налоговых органов.

*Декларация* – это письменное заявление налогоплательщика о своих доходах, их источниках, льготах и начисленной сумме налога. Законодательство и практика налогообложения в РФ идут по пути расширения декларативного способа уплаты налогов на основе действия принципа самообложения.

Налогоплательщик самостоятельно обязан вести учет объекта налогов, их базы, исчислять, своевременно и полно уплачивать налог и представлять документы налоговой отчетности, и прежде всего – налоговую декларацию.

Уплата налога у источника выплаты дохода предполагает исчисление, удержание суммы налога из дохода налогоплательщика и ее перечисление в соответствующий бюджет третьим лицом – источником выплаты дохода (налоговым агентом). Налоговые агенты – юридические лица и физические лица, как правило, это работодатели, выполняют эту обязанность на основании налогового законодательства.

Данный способ уплаты налога в российской налоговой системе применяется в отношении основной массы налога на доходы физических лиц.

Уплата налога на основе налоговых уведомлений применяется в отношении тех налогов, расчет которых возложен на налоговые органы.

В России такой способ уплаты налога предусмотрен в отношении большинства имущественных налогов, уплачиваемых физическими лицами (налог на имущество физических лиц, транспортный налог, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения).

В экономической литературе в качестве самостоятельного способа уплаты налога рассматривается кадастровый способ, который основывается на использовании ценовой и другой стоимостной информации, содержащихся в Государственных кадастрах (реестрах): земельном, водном, лесном, о недрах, недвижимости и др. Кадастровые сведения в целях налогообложения необходимы расчета налоговой базы, определения и уплаты исчисленной суммы налога.

Использование кадастров для исчисления налога не может считаться самостоятельным способом уплаты налога, поскольку уплата практически будет производиться на основе налоговых деклараций, представляемых налогоплательщиками в налоговый орган, или же на основе налоговых уведомлений, присылаемых налоговыми органами налогоплательщикам.

Конкретный способ взимания налогов должен устанавливаться в налоговом законодательстве, исходя из удобства взимания налогов, с учетом интересов участников налоговых отношений налогоплательщиков, налоговых органов и государства как получателя налоговых доходов.

*Сроки уплаты налога* – это дата или период, в течение которого налогоплательщик обязан фактически внести налог в бюджет. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном налоговым законодательством, и осуществляется в форме отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита.

Вторую группу составляют элементы налогообложения, которые не обязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогам и сборам в отношении отдельных налогов.

Данная группа элементов в российских налогах на сегодняшний день представлена всего лишь одним элементом налога – налоговой льготой. Так, в соответствии с п. 2 ст. 17 НК РФ «в необходимых случаях в законодательном акте по налогам и сборам могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком».

Налоговые льготы это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налоги либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы налогового законодательства, определяющие основания, порядок и условия применения льгот, не должны носить индивидуального характера. Это противоречило бы принципу равенства налогообложения. Это значит, что льготы могут предоставляться каким-либо категориям плательщиков в целом (например, субъектам малого предпринимательства, бюджетным организациям, сельскохозяйственным товаропроизводителям, экспортерам, лицам, осуществляющим инвестиции в развитие производства, многодетным и малообеспеченным семьям и т. п.). Но нельзя предоставлять налоговые льготы отдельному юридическому или физическому лицу (т. е. какой-то определенной организации, фирме, корпорации или какому – то конкретному человеку).



Налоговые льготы признаются одним из важнейших и наиболее эффективных инструментов налогового регулирования экономических и социальных процессов, поэтому их применение вполне оправдано и необходимо, однако возникает вопрос о масштабах и сферах их использования. Однозначного ответа на него пока нет, как, впрочем, нет ясности по этой проблеме в налоговой политике государств и в теоретических разработках экономистов и юристов. Одни авторы обосновывают необходимость расширения сфер их применения и, прежде всего, в целях оказания налогового протекционизма наиболее важным отраслям экономики, формам и направлениям предпринимательской деятельности, а также для решения социальных проблем.

Другие утверждают, что применение налоговых льгот нарушает важнейшие рыночные механизмы (конкуренции, стоимости, равной защиты всех форм собственности со стороны государства и др.) путем искусственного создания преимуществ для одних субъектов предпринимательства за счет других. Те и другие авторы по-своему правы, сближение позиций возможно путем определения оптимальных границ применения льгот на основе сопоставления эффекта от их применения с теми негативными последствиями, которые они могут создавать.

Российским налоговым законодательством фактически допускается применение следующих видов льгот:<sup>11</sup>

- установление необлагаемого минимума;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- понижение налоговых ставок;
- освобождение (частичное или полное) от уплаты налога и сбора отдельных категории плательщиков;
- целевые налоговые льготы в форме налоговых кредитов;
- изменение сроков платежей (отсрочка, рассрочка, реструктуризация);
- вычеты из налоговой базы;
- вычеты из налогового оклада.

Примером целевых налоговых льгот служит инвестиционный на-

---

<sup>11</sup> Выражение «фактически допускается» применено здесь потому, что в Налоговом кодексе, который устанавливает возможность применения перечисленных здесь параметров налогообложения, не все из них обозначены как льготы, а рассматриваются в качестве самостоятельных инструментов. В то же время по экономическому смыслу и с учетом мирового опыта налогообложения они по существу являются льготами.



логовый кредит. Инвестиционный налоговый кредит заключается в том, что организации получают возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать платежи по некоторым налогам с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Основаниями для получения инвестиционного налогового кредита являются осуществление инвестиций в научно-технические разработки и развитие производства или выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

При наличии определенных обстоятельств (например, угроза банкротства вследствие единовременной уплаты всей суммы налогового платежа, причинение ущерба в результате воздействия стихийных сил, задержка финансирования из бюджета и др.) налогоплательщикам может быть предоставлена отсрочка или рассрочка налоговых платежей или налоговый кредит. Отсрочка и рассрочка представляют собой изменение сроков уплаты налога на период от одного до шести месяцев, налоговый кредит – изменение сроков уплаты на срок от трех месяцев до одного года.

Ярким примером вычетов из налоговой базы являются группы вычетов, установленных по налогу на доходы физических лиц. Вычеты в частности могут предоставляться при оплате своего обучения или обучения своих детей, оплате лечения своего и членов своей семьи, при покупке жилья.

Вычет из налогового оклада означает уменьшение суммы исчисленного налога по каким-либо основаниям, определенным в законодательстве.

Третью группу элементов налогообложения составляют дополнительные элементы, которые не предусмотрены в обязательном порядке для установления налога, но фактически всегда присутствуют при установлении налоговой обязанности, в качестве дополнения к основным элементам, помогая раскрыть их содержание и определить некоторые особенности основных элементов. Для характеристики обязательных и факультативных элементов налога, практически уже были названы некоторые из дополнительных элементов. При знакомстве с определением «налогоплательщики» было затронуто понятие «носитель налога», при определении налоговой ставки использовалось понятие «единица обложения», характеризуя способы уплаты

налогов мы прибегли к понятию «налоговый агент», а для характеристики налоговых льгот, обратились к понятию «налоговый оклад». Таким образом, дополнительные элементы помогают охарактеризовать основные элементы налога и служат для целей анализа налогов и использования их в качестве инструментов налоговой политики

*Носитель налога* – физическое или юридическое лицо, уплачивающее оклад налога налогоплательщику, а не получателю налога. Налогоплательщик и носитель налога не совпадают тогда, когда существуют условия для переложения налога. Классический пример – косвенный налог, когда налогоплательщиком является производитель (продавец) товара, а носителем налога – потребитель.

*Под единицей налогообложения* понимают единицу массы масштаба налогообложения, которая используется для количественного выражения налоговой базы. Единица налогообложения может быть денежной (национальная денежная единица) либо натуральной. Примером денежной единицы налогообложения служит измерение налоговой базы по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организация и др. Примером натуральной единицы измерения налоговой базы могут служить акцизы, в которых налоговая база исчисляется как определенное количество товара, являющегося подакцизным (1000шт. сигарет, 1 литр этилового спирта или пива, 1 тонна дизельного топлива).

*Налоговые агенты* – лица, на которые в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

*Налоговый оклад* – сумма налога, исчисленная с одного объекта обложения. Налоговый оклад, как правило, определяется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

*Получатель налога* – бюджет либо внебюджетный фонд.

*Источник налога* – доход налогоплательщика (носителя налога), из которого будет выплачиваться налог. В некоторых случаях могут совпадать объект обложения и источник налога (налог на прибыль организаций и налог на доходы физических лиц). В имущественных налогах объект налогообложения и источник уплаты налога не совпадают. Источником уплаты имущественных налогов могут служить как собственные, так и заемные средства, привлеченные налогоплательщиком для этой цели. Отделение объекта обложения от источ-

ников уплаты имущественных налогов делает их более стабильными и предсказуемыми в качестве источников бюджетных поступлений.

### 1.2.3. Классификация налогов

Как отмечалось ранее, развитие практики налогообложения привело к появлению множества видов налогов, что сделало необходимым их классификацию, т. е. системную группировку налогов по различным признакам. Классификация налогов необходима в научном аспекте для их изучения и в практическом плане для построения рациональной и эффективной налоговой системы. Помимо этого систематизация налогов способствует правильному толкованию налогового законодательства.

Группировка налогов также необходима в целях гармонизации налоговых систем разных стран. Более тридцати лет назад проблема гармонизации косвенных налогов возникла у стран Европейского Союза. Было решено заменить многочисленные налоги с оборота единым налогом на добавленную стоимость. Для выполнения этого решения потребовалось определять, какие именно налоги входят в данную группу и подлежат замене.

Изучение трудов экономистов по вопросам налогообложения, показывает, что в них представлены разные подходы к классификации налогов. Экономическая наука не относится к точным, как, например, химия, физика, математика. Единую классификационную таблицу налогов построить невозможно, но, несмотря на имеющиеся отличия можно выделить ряд наиболее характерных признаков, по которым в большинстве случаев проводится классификация налогов.

*По форме уплаты* – различают натуральные и денежные налоги. На ранних стадиях развития налогообложения налоги часто взимались в натуральной форме (дань, оброк носили преимущественно натуральную форму, хорошо известен продналог, введенный в России в 1921г. взамен также натурального обложения в форме продразверстки, действовавшей в первые годы советской власти, в период называемый «военным коммунизмом»).

В современных налоговых системах налоги практически всегда имеют денежную форму. В российском налоговом законодательстве денежная форма уплаты налога закреплена в самом определении налога (налог – платеж, взимаемый в форме отчуждения денежных средств, ст. 8 НК РФ), в то же время на практике иногда применя-

лись элементы натуральной формы (поставки государству, региону, местным органам власти и управления учитывались в зачет налогов соответствующего бюджета).

*По принадлежности к уровню власти и управления*<sup>12</sup>, т. е. по иерархическому признаку – выделяют общегосударственные налоги и налоги административно-территориальных образований. В государствах с федеративным устройством выделяют федеральные, региональные (субъектов федерации) и местные налоги. В унитарных государствах можно выделить общегосударственные и местные налоги. Общегосударственные (федеральные) налоги вводятся в действие и применяются на основе федерального законодательства. По региональным и местным налогам соответствующие уровни власти располагают полномочиями по порядку их введения на своих территориях и установлению определенных элементов данных налогов. Конкретные полномочия региональных и местных органов в отношении соответствующих уровней налогов отличаются по странам и зависят от налогового законодательства этих стран. В последние годы появился особый вид налогов – межгосударственные. Например, налог в странах ЕС на импортную сельскохозяйственную продукцию, средства от которого зачисляются в единый бюджет сообщества.

*По субъекту уплаты налогов* они подразделяются на налоги, взимаемые с физических или юридических лиц. Нередко в налоговых системах присутствуют налоги плательщиками которых являются как физические так и юридические лица (например, земельный налог).

*По объекту налогообложения* различают налоги:

- уплачиваемые с доходов (налог на прибыль, налог на доходы физических лиц);
- взимаемые с операций от реализации продукции, работ, услуг (налог на добавленную стоимость, акцизы);
- с имущества (налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц);
- уплачиваемые при пользовании природными ресурсами (земельный налог, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых и т. п.).

*По характеру использования* различают налоги общие (универсальные) и целевые (специальные). Налоги общего назначения обезличены, они поступают в бюджеты соответствующих уровней бюджетной системы и используются для покрытия любых предусмотренных рас-

---

12 Данный признак также может рассматриваться как территориальный.

ходов бюджетов. Целевые (специальные) налоги предназначены для формирования источников финансирования определенных расходов. Они могут быть консолидированы (объединены) в бюджете или поступают в специальные внебюджетные фонды, но в любом случае суммы поступлений по этим налогам направляются на заранее определенные цели.

По признаку постоянства (продолжительности применения) различают обыкновенные и чрезвычайные налоги. Обыкновенные налоги не имеют ограничений по срокам применения, с момента их введения они применяются в каждом налоговом периоде. Чрезвычайные налоги вводятся в силу каких-либо чрезвычайных обстоятельств (война, техногенная катастрофа и т. п.) они носят разовый или временный характер и прекращают свое действие с преодолением этих обстоятельств. Например, в годы Великой Отечественной войны в нашей стране был введен военный налог (1942г.), просуществовавший до 1946г.

Очень распространенной классификацией налогов является их деление на прямые и косвенные. Такое деление известно с глубокой древности, в Римской империи взимались налог с наследства и налог с оборота.

В основе этого деления заложено несколько взаимосвязанных признаков: по объекту обложения; по способу взимания; по «возможности переложения».

Прямые налоги имеют своим объектом доход или имущество налогоплательщика, тогда как косвенные налоги взимаются с хозяйственных операций (реализация соответствующих товаров, работ и услуг, ввоз или вывоз за пределы таможенной территории и т. п.).

Разница в способе взимания состоит в том, что уплата прямых налогов производится налогоплательщиком за счет своих доходов, а косвенные взимаются путем включения их в цену товара (работ, услуг) оплачиваемую потребителем. В налоговых отношениях по уплате косвенных налогов участвуют и юридический налогоплательщик<sup>13</sup> – субъект, реализующий товары, работы, услуги, стоимость которых он определяет с учетом косвенного налога, и носитель налога (фактический налогоплательщик) – лицо, приобретающее эти товары, работы и услуги (потребитель). Таким образом, косвенными налогами экономисты называют налоги на расход, на потребление, а прямыми – налоги на присвоение и накопление материальных благ.

<sup>13</sup> Здесь – лицо, на которое законом возложена обязанность по уплате налога.

При включении косвенных налогов в цену товара может возникать характерный для них эффект переложения налога на покупателя (потребителя) данных товаров, работ и услуг. На деле этот критерий «переложения налога» не всегда соответствует действительности. Косвенные налоги не всегда практически могут быть переложены на потребителя, так как рынок может не принять товар по повышенным ценам с учетом включенного в них косвенного налога. Прямые налоги при благоприятных обстоятельствах могут быть переложены на потребителя через механизм роста цен, включающих завышенную прибыль.

В реальных условиях как прямой, так и косвенный налог может перекладываться на потребителя через рост цен, но может быть чистым вычетом из прибыли. Будет ли переложен налог на потребителя, т. е. скажется ли налог на уровне цен, зависит от сферы реализации товаров, от спроса и предложения, их влияния на динамику цен. Если спрос на товары устойчив, не эластичен или малоэластичен по цене, то переложить налоги на потребителя можно путем увеличения цены. Если спрос эластичен по цене, то попытка поднять цены вызывает сокращение спроса, следовательно, для сохранения объемов сбыта придется оставить цены на прежнем уровне, и налоги будут фактически уплачиваться за счет прибыли производителя.

Прямые налоги, в свою очередь, подразделяются на личные (субъективные) и реальные. Личные налоги учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика и уплачиваются с действительно полученного им дохода (с заработной платы, прибыли, дивидендов и т. д.), а реальными облагается имущество или предполагаемый усредненный доход (единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, налог на игорный бизнес). Реальные налоги построены без учета личности плательщика и уровня доходности объекта обложения. Сам факт наличия имущества является основанием для налогообложения.

Среди косвенных налогов выделяются:

- индивидуально-косвенные налоги, которыми облагаются строго определенные группы товаров (акцизы);
- универсально-косвенные налоги, ими облагаются все или почти все товары, работы и услуги (НДС);
- таможенные пошлины, взимаемые с лиц, осуществляющих экспортно-импортные операции.

Любая классификация достаточно условна, а тем более в сфере

налогов, где сплетены политические, социальные, экономические и правовые аспекты. Достаточно сложно выбрать в этих условиях правильные критерии классификации, которые можно использовать и которые могут быть верными одновременно и с экономической точки зрения, и с точки зрения права. Но классификация налогов необходима для систематизации, которая позволяет упорядочить налоги на всех уровнях налоговой системы, избежать их дублирования, более равномерно распределить налоговое бремя, не допускать двойного налогообложения.

#### 1.2.4. Функции налогов

Экономическая природа налогов реализуется посредством присущих им функций. По вопросу о функциях налогов в экономической литературе (научной и учебной) наблюдается большое разнообразие взглядов.

В некоторых современных исследованиях рассматривают функции налогов применительно к функциям финансов, исходя из того, что налоги являются частью финансовых отношений, в соответствии с этим рассматриваются две функции налогов, аналогичные функциям финансов:

- распределительная;
- контрольная.

*Распределительная* функция налогов выражает их сущность как особого централизованного (фискального) инструмента распределительных отношений, а *контрольная* функция налогов позволяет оценить эффективность налогового механизма, обеспечить контроль за движением финансовых ресурсов.

Исследование экономической сущности налогов показывает, что налоги являются частью финансовых отношений. Следовательно, категория «налоги» выражает общие закономерности, свойственные всем финансовым отношениям и в этой связи можно отметить, что налогам должны быть присущи те же функции, которые характерны для финансовых отношений в целом, т. е. распределительная и контрольная. Вместе с тем налоги относительно самостоятельная группа финансовых отношений со своими характерными признаками, которые выделяют их из всей совокупности финансовых отношений. Налогам присуща своя собственная форма движения, т. е. свои функции, которые соответствуют целям использования налогов.



Основываясь на этом, авторы дополняют распределительную и контрольную функции регулирующей функцией, посредством которой государство добивается желаемого поведения субъектов хозяйствования. Некоторые авторы выделяют также и внешнеэкономическую функцию, реализующуюся во взаимоотношениях с отдельными государствами<sup>14</sup>.

Существуют и другие подходы к определению функций налогов, при которых, в частности, распределительную функцию наделяют рядом подфункций, таких как стимулирующая, дестимулирующая и воспроизводственная.

*Стимулирующая* подфункция проявляется в возможности влиять на поведение налогоплательщиков с помощью определенных видов налогов и отдельных элементов налогообложения (в частности, налоговых льгот). С помощью этой функции можно побуждать налогоплательщиков к инвестиционной деятельности, благотворительности и т. п., поощрять развитие малого предпринимательства.

*Дестимулирующая* подфункция проявляется в том, что создаются налоговые барьеры для развития каких-либо нежелательных процессов, например, высокие ставки таможенных пошлин, препятствуют экспорту или импорту. Высокие ставки налогообложения по отношению к игорному бизнесу могут сдерживать развитие этого вида предпринимательской деятельности.

*Воспроизводственная* подфункция реализуется через налоги, взимаемые при пользовании природными ресурсами. Взимание таких налогов способно ограничивать потребление природных ресурсов и дает источник средств для воспроизводства материально сырьевой базы, водных ресурсов, биологических ресурсов.

Наличие различных точек зрения по вопросу о функциях налогов объясняется сложностью и многогранностью природы налогов и относительной молодостью науки, изучающей налоги с теоретических позиций. Критерием правильности трактовки функций налогов должно служить соответствие выявленных функций социально-экономической сущности налогов и целям использования налогов.

Налоги возникают на этапе становления государственности как способ присвоения государством части созданных в обществе материальных благ. Внешней формой такого присвоения выступает узаконенное отчуждение части индивидуальных доходов физических лиц и хозяйствующих субъектов. Таким образом, на стадии возник-

<sup>14</sup> Налоги и налогообложение: учебник для бакалавров/под ред. Д. Г. Черника. – М.: Юрайт, 2013. – С. 41.



новения налогов их основной целью было обеспечение государства необходимыми доходами, поэтому первую функцию налогов можно определить как фискальную. Данное определение не противоречит трактовке распределительной функции налогов, а лишь подчеркивает специфику налоговых отношений, заключающуюся в том, что участником распределения выступает государство, которое с помощью налогов наполняет государственную казну<sup>15</sup>, в современных условиях в этом значении используется понятие государственный бюджет.

Налоги исторически возникают как метод формирования доходов любого государства. Налоги – основной метод мобилизации доходов в государственные бюджеты и в современном цивилизованном обществе, это характерно и для России.

*Фискальная функция* – основная, характерная для всех государств. С ее помощью образуются государственные денежные фонды и создаются материальные условия для функционирования государства. Значение фискальной функции возрастает. Это объясняется расширением и усложнением функций государства.

Однако рост налоговых доходов государства не безграничен. Достигнув определенного уровня, налоги наряду с другими объективными причинами вызывают увеличение издержек производства и удорожание товаров и услуг. Это становится тормозом экономического роста. Чрезмерное обложение населения налогами вызывает ухудшение их материального положения и приводит к обострению социальных противоречий.

Принудительный характер изъятия налогов служит основой для возникновения противоречия между налогоплательщиком как субъектом налога, с одной стороны, и государственной властью, с другой стороны. Принудительный характер изъятия части дохода налогоплательщика содержит в себе возможность ухудшения его материального положения и порождения социального неравенства между различными группами налогоплательщиков.

Таким образом, изъятие части дохода у субъекта налога приводит к возникновению противоречия между потребностями государства в увеличении налоговых доходов в целях формирования бюджета и выполнения им своих функций и нежеланием налогоплательщиков безвозмездно отдавать часть своих доходов, поскольку это ухудшает их материальное положение. Данное противоречие должно обяза-

<sup>15</sup> Фиск (лат. *fiscus*) – государственная казна, понимаемая как совокупность финансовых ресурсов государства.

тельно учитываться при формировании налоговой системы любым государством. Иными словами, не подвергая сомнению необходимость налогов, при построении налоговой системы необходимо определять, каким должно быть налоговое бремя, насколько оно соотносится с возможностями налогоплательщиков по уплате тех или иных налогов. В связи с этим возникает проблема поиска уровня налоговых изъятий, при котором обеспечивается максимально возможное поступление налоговых доходов в бюджет.

Большой исторический опыт практического применения налогов показал, что повышение уровня налоговых изъятий, путем установления более высоких ставок налогообложения, создает отрицательные последствия двух видов:

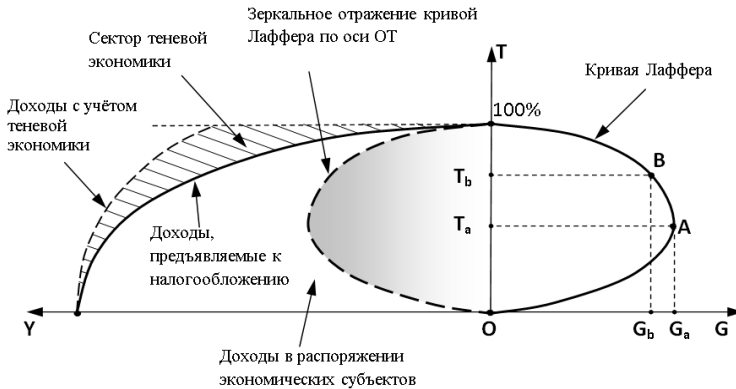
- снижение предпринимательской активности, торможение экономического роста;
- сокращение налоговых поступлений в бюджет.

Понижение налоговых ставок, напротив, приводит к повышению предпринимательской активности, способствует экономическому росту и увеличению налоговых поступлений в доходы государства.

Теоретическое обоснование идеи о возможности увеличения налоговых поступлений в бюджет за счет снижения ставок налогообложения дано в трудах А. Лаффера одного из разработчиков теории «экономики предложения» в 80-е годы XX века. Сторонники этой теории считают необходимым снижение налогов и предоставление налоговых льгот корпорациям для достижения экономического роста. Количественная зависимость налоговых поступлений от уровня налоговых изъятий (от ставки налогов) характеризуется кривой Лаффера (см. рис. 1. 2).

На начальном отрезке этой кривой повышение уровня налоговых изъятий в диапазоне отрезка  $ОТ_a$  ведет к росту налоговых доходов государства, в точке оптимального уровня налоговых изъятий  $T_a$  объем налоговых поступлений становится максимальным, при дальнейшем повышении ставок налога (в частности на отрезке  $T_aT_b$  налоговые поступления начинают снижаться (см. отрезок  $AB$  кривой Лаффера). Проявление этой зависимости в странах, характеризующихся недостаточно эффективным исполнением налогового законодательства, усиливается ещё и выходом экономической деятельности части субъектов из области теневой экономики, то есть приводит к дополнительному приросту налоговых доходов (см. отрезок  $ОУ$ ). На рисунке хорошо видно, что зона теневой экономики, представленная

в виде разнице между доходами, предъявляемыми к налогообложению и реально полученными доходами, сжимается по мере снижения уровня налогового изъятия и, наоборот, по мере повышения уровня налогового изъятия зона теневой экономики расширяется.



Описание:  $T$  – уровень налогового изъятия, в процентах,  $T_a$  – оптимальный уровень налогового изъятия,  $G$  – среднегодовой объём налоговых доходов государства,  $G_a$  – максимальная величина налоговых доходов,  $Y$  – валовой национальный продукт.

**Рис. 1.2. Кривая Лaffer**

Эффект Лaffer был обнаружен в ходе математического исследования двух функций, фиксирующих зависимость налоговых поступлений в бюджет от налоговых ставок налогов на прибыль и на заработную плату. Практика налогообложения и теоретические исследования зависимости налоговых поступлений от ставок налогов не подтвердили в полной мере, но и не опровергли возможность нахождения некоторого конкретного размера уровня налогового изъятия, при котором достигается максимальный объём поступлений налоговых доходов в бюджет государства. Современные исследования в области оптимизации налоговой нагрузки позволяют сделать выводы о том, что уровень налоговых изъятий имеет определенный диапазон в рамках которого фискальная функция налогов выполняется достаточно эффективно, а при выходе за рамки этого диапазона объём бюджет неизбежно понесет потери. По мнению проф. С. В. Барулина для современной России на ближайшие пять лет уровень налогового изъятия должен находиться в диапазоне от 23 до 31% начисленных налогов по отношению к чистой добавленной стоимости (добавленная стоимость без учета амортизации)<sup>16</sup>.

Выполняя фискальную функцию, налоги поставляют государству

16 Барулин С. В. , Бекетова С. Н. Лaffer-эффекты в современной экономике России // Финансы, 2004, №4. – С. 37.

средства, необходимые для обеспечения обороноспособности страны (в случае ведения войны – на военные нужды), защиты правопорядка, развития социально-культурной сферы, производственной инфраструктуры, фундаментальной науки и т. п. Вместе с тем нельзя сводить сущность налогов, только к фискальным задачам, которые решаются с их помощью. Налоги рассматриваются и с точки зрения их воздействия на рыночную экономику и социальную сферу. Мировой опыт свидетельствует, что налоговое регулирование в сочетании с кредитно-денежным регулированием является наиболее эффективной формой управления рыночной экономикой. Таким образом, второй целью использования налогов является регулирование социально-экономических процессов.

Второй функцией, вытекающей из названной выше цели использования налогов, является регулирующая функция. Иногда ее называют социальной или экономической, но с учетом того, что налоги могут использоваться и для регулирования как экономических, так и социальных процессов, а также для решения некоторых экологических проблем правильнее было бы идентифицировать данную функцию как регулирующую.

Проявление регулирующей функции в экономической сфере затрагивалось, когда рассматривалась фискальная функция налогов, при анализе зависимостей, выявленных Лаффером. Повышая или понижая уровень налогового изъятия можно оказывать влияние на деловую активность в целом или в отношении отдельных сфер предпринимательской деятельности. С этой же целью могут использоваться налоговые льготы. Мировой опыт свидетельствует, что налоговое регулирование в сочетании с кредитно-денежным регулированием является наиболее эффективной формой управления рыночной экономикой.

Регулирующая функция налогов в экономической сфере может выражаться в поддержке отдельных форм или сфер бизнеса, путем создания специальных режимов налогообложения для достижения определенных целей экономической политики. Так, например, широко применяется система льготного налогообложения в отношении субъектов малого предпринимательства, что позволяет формировать и поддерживать конкурентоспособную среду. Одновременно с этим решается важная социальная проблема – создание дополнительных рабочих мест, вовлечение части населения в сферу предпринимательской деятельности. В результате этого сокращается безработица, к со-

жалению, практически неизбежный спутник рыночной экономики.

Важным направлением использования регулирующей функции налогов является влияние налогов на повышение эффективности использования ресурсов и на процесс их перераспределения. Так, в частности, взимание налога на имущество организаций служит побудительным мотивом для отказа от излишних и ненужных элементов имущества, являющихся объектом обложения. Организациям, целесообразнее избавиться от объектов основных средств и в том случае, когда эффект от их эксплуатации полностью или в значительной степени поглощается налоговыми издержками.

Значительное влияние налоги способны оказать на процесс использования и перераспределения такого важного ресурса, каким является земля. Установив двукратное и более увеличение ставок земельного налога в части неиспользуемых земельных ресурсов, государство создает для собственников или пользователей, в распоряжении которых они находятся, побудительный мотив, чтобы начать эффективную эксплуатацию земельного ресурса или избавиться от него.

В налоговых системах ряда государств, включая Россию, применяются налоги, оказывающие влияние на экологические процессы, в частности налог на добычу полезных ископаемых, на добычу и использование биологических объектов, водный налог и т. п.

Значительным регулирующим потенциалом обладают косвенные налоги. Увеличивая цены товаров, косвенные налоги оказывают понижающее влияние на объем совокупного спроса на них, при снижении косвенных налогов достигается обратный эффект.

Косвенные налоги, включаемые в цены товаров и, в частности акцизы, широко применяемые в налоговых системах многих государств, оказывают регулирующее влияние на потребление определенных групп товаров. Косвенные налоги способствуют частичному решению задачи социального выравнивания в обществе. Эти налоги по существу являются налогами на расходы и платят их те, кто приобретает соответствующие товары. Как правило, налогообложению подвергаются товары, не входящие в круг так называемых предметов первой необходимости. Товары, подлежащие обложению наиболее высокими косвенными налогами, приобретают обеспеченные слои населения. Поступающие в доходы государства средства могут направляться на поддержку наименее обеспеченных, социально незащищенных слоев населения. Налоги на имущество физических лиц также могут выполнять регулирующую функцию путем пере-

распределения доходов от наиболее обеспеченных слоев населения (владеющих недвижимостью, транспортными средствами) к менее обеспеченным. Здесь налоги фактически служат восстановлению социальной справедливости. В данном случае справедливость не нужно понимать, как безусловную обязанность более богатых передавать часть своего дохода более бедным. Речь идёт об оправданной справедливости, прежде всего, в отношении социально незащищенных слоев населения. Справедливость должна проявляться и в том, чтобы у представителей низкодоходного слоя населения не возникало иждивенческих настроений, проявляющихся в «вымывании» стимулов к труду в надежде, что можно безбедно жить за счёт прямо или косвенно получаемых доходов от представителей более обеспеченных слоев населения.

Во второй главе учебника будут рассматриваться конкретные виды налогов, включенных в налоговую систему России, на примере которых также можно будет убедиться в наличии регулирующей функции налогов.

Фискальная и регулирующая функции налогов находятся в неразрывной взаимосвязи. Стремясь к достижению максимального фискального эффекта, государство должно активно использовать с этой целью регулирующее влияние налогов на экономику, добиваясь повышения предпринимательской активности, рационального и эффективного использования ресурсов и основанного на этом экономического роста. В то же время использование регулирующей функции направлено на ускорение темпов экономического роста, повышение благосостояния населения, а это служит основой для усиления фискальной функции. Следовательно, функции налогов взаимосвязаны, взаимообусловлены. Каждая функция отражает определенную сторону налоговых отношений. В фискальной функции отражаются отношения налогоплательщика к государству, в регулирующей – государства к налогоплательщику. Единство и взаимообусловленность функций налогов не исключают того, что в определенные моменты может возникать и усиливаться противоречие между рассматриваемыми функциями. Это, как правило, происходит в тех случаях, когда государство озабочено получением краткосрочного фискального эффекта, не задумываясь о долгосрочных последствиях, принимает решения, приводящие к необоснованному повышению налоговой нагрузки на товаропроизводителей и население, неоправданной ликвидации льгот инвестиционного и социального типа.

### 1.3. Основы построения современной налоговой системы России

Налоговая система представляет собой совокупность однородных элементов, объединенных в единое целое и выполняющих общую задачу – изъятие налогов и сборов с субъектов налога в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды государства и административно-территориальных образований.

Налоговую систему любого государства можно рассматривать как законодательно принятую в государстве совокупность налогов и сборов, изымаемых соответствующими органами с субъектов налога (налогоплательщиков).

В каждом государстве в соответствии с его административно-территориальным устройством в структуре налоговой системы выделяется общегосударственный и территориальные уровни. В государствах с федеративным устройством уровни налоговой системы включают в себя федеральный, региональный (субъектов федерации) и местный.

Посредством налоговой системы реализуются функции налогов: фискальная и регулирующая. Перед налоговой системой стоит задача обеспечить государство в целом и каждое территориальное образование денежными средствами и при этом способствовать реализации социально-экономической стратегии и решению оперативных задач конкретного периода в плане социально-экономического развития государства и отдельных территорий.

К основным требованиям, характеризующим эффективную налоговую систему, можно отнести рациональность и стабильность.

*Требование рациональности* системы позволяет оптимизировать структуру системы, минимизировать расходы на ее содержание и оснащение средствами автоматизации процессов сбора, учета, обработки и хранения налоговой информации.

Налоговая система, отвечающая требованию рациональности, должна:

- строиться на единой законодательной базе налогообложения в пределах всего экономического пространства государства, иметь централизованное управление. Налоговые органы не должны дублировать функции других государственных органов и в самой структуре налоговых органов не должно быть дублирующих элементов;



- содержать целесообразное количество налогов, закрепленных за каждым из уровней системы по территориальному признаку;
- базироваться на минимальном количестве нормативных документов, определяющих порядок взимания налогов и сборов и контроля за их уплатой;
- содержать правовой механизм регулирования всех элементов системы.

Обобщающим критерием рациональности налоговой системы может служить собираемость налогов, которая характеризует эффективность налоговой системы с позиции выполнения ее основной задачи. Но как известно эффективность принято оценивать относительными показателями, в которых результат сопоставляется с затратами на их достижение. С учетом этого в оценке эффективности налоговой системы можно исходить из сопоставления затрат на обеспечение ее функционирования с результатами – поступлением налогов на соответствующих территориях и в государстве в целом.

Собираемость налогов и соотношение объемов собранных налогов с затратами на функционирование системы можно определять в разрезе отдельных налогов, в территориальном разрезе и в рамках государства в целом. Полученные данные по территориям сопоставляются с другими территориями государства, показатели по налоговой системе в целом сравниваются с аналогичными показателями других государств. Сравнение полученных данных позволяет проанализировать систему и выявить наиболее целесообразные варианты ее построения, наметить направления и пути ее совершенствования.

*Требование стабильности* означает, что в налоговой системе должно быть установлено количество и виды налогов, элементы налогообложения по каждому из них на определенное время, что исключит введение новых налогов или внесение поправок, изменений и дополнений в элементы налогообложения действующих налогов (налоговая база, ставки и др.) на данный период времени.

Нестабильность налогового законодательства усиливает противоречие между властью и субъектами налога и порождает механизмы ухода от уплаты налогов, что делает налоговую систему малоэффективной.

Минимальное требование к стабильности – сохранение установленных режимов налогообложения в рамках начавшегося хозяйственного года (календарного года, если они совпадают по срокам). С позиции требования стабильности изменения в налоговом законо-



дательстве можно вводить только с началом нового хозяйственного года, (если в стране он совпадает с календарным годом, то с начала нового календарного года).

Анализ налоговых систем отдельных государств показывает, что, несмотря на их различие, они имеют в своем составе (структуре) сходные элементы:

- виды налогов, законодательно принятые в государстве органами законодательной власти государства;
- субъекты налога (налогоплательщики), уплачивающие налоги и сборы в соответствии с принятыми в государстве законами;
- органы государственной власти и местного самоуправления как институты власти, которые наделены полномочиями в сфере налогообложения (по изъятию налогов с субъектов налога и установлению контроля за уплатой налогов налогоплательщиками);
- законодательная база (налоговый кодекс, законы, постановления, распоряжения, инструкции) по налогообложению, правам, обязанностям и ответственности субъектов налога и органы власти, наделенные полномочиями в сфере налогообложения.

**Для налоговых систем современных цивилизованных государств принципами налогообложения являются:**<sup>17</sup>

- *принцип обязательности.* Этот принцип подразумевает обязательность, принудительность и неотвратимость уплаты налогов. Здесь должна действовать формула: «О налогах не договариваются»;
- *принцип справедливости.* Согласно этому принципу идентифицируется и контролируется два условия: горизонтальная справедливость, которая означает, что юридическая и физические лица, находящиеся в равных условиях по объектам обложения, платят одинаковые налоги и вертикальная справедливость – справедливое перераспределение платежей между богатыми и бедными: первые платят пропорционально больше налогов, чем вторые;
- *принцип определённости.* Имеется в виду, что нормативными правовыми актами до начала налогового периода должны быть определены правила исполнения обязанностей налогоплательщиков по уплате налогов и сборов;
- *принцип привилегированности (удобства) плательщиков.* Подразумевается удобство уплаты налогов субъектами налогообложения (примат в удобстве за ними, а не за налоговыми службами).
- *принцип экономичности.* Система налогообложения должна быть

17 Финансы: Учебник / Под ред. В. В. Ковалёва. – М.: Юрайт, 2011. – С. 55.

экономичной или продуктивной, т. е. издержки по взиманию налогов должны составлять незначительную долю от величины налоговых поступлений;

- *принцип пропорциональности*. Предполагается установление лимита налогового бремени по отношению к валовому внутреннему продукту;

- *принцип подвижности* (эластичности). Подразумевается способность налоговой системы к быстрому расширению в случае чрезвычайных и дополнительных расходов государства или, наоборот, к сокращению при наличии возможностей государства и целей его социально-экономической (бюджетно-налоговой) политики;

- *принцип однократности налогообложения*. Смысл принципа состоит в том, что один и тот же объект должен облагаться налогом одного вида только один раз за установленный период налогообложения;

- *принцип стабильности*. Имеется в виду стабильность действующей налоговой системы во времени, сочетаемая с периодической изменчивостью, реформированием (в развитых странах нормальным интервалом считается 3-5 лет);

- *принцип оптимальности*. Данный принцип подразумевает оптимальный (с точки зрения реализации фискальной функции налогов, создания предпосылок экономического роста, достижения социальной справедливости проведения природоохранных мероприятий и др.) выбора источника и объекта налогообложения;

- *принцип стоимостного выражения*. Имеется в виду денежный характер налогообложения, что означает, что налоги должны учитываться только в денежной форме, а не путём, например, взаимозачётов;

- *принцип единства*. Единство предполагает действие налоговой системы на всей территории страны и для всех юридических и физических лиц. При этом реализация данного принципа зависит от организационно-правовых форм предприятий, вида деятельности, права на получение льгот, наличия прав нижестоящих органов власти по установлению, снижению, увеличению или отмене налогов.

Сформулированные принципы характеризуют в известном смысле «идеальную» налоговую систему, некий образец, эталон, к которому надо стремиться. Реальная действительность, состояние экономики и финансового положения, интересы различных политических сил, складывающаяся конъюнктура вносят определенные коррективы

в эту модель. Как было показано ранее, налоги являются не только экономической, но и правовой категорией. С учетом этого принципы налогообложения получают правовое закрепление в законодательстве правовых государств.

Принципы налогообложения нашли свое конституционное закрепление в конституциях многих стран мира, однако в Конституции России налоговые принципы непосредственно не сформулированы. Общие принципы налогообложения в РФ устанавливает Налоговый кодекс РФ (НК РФ). Они определены в положениях статьи 3 НК РФ следующим образом:

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов или сборов, не предусмотренные Налоговым кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым Кодексом.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы 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.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

При подготовке и принятии федеральных законов и иных нормативных актов о налогах и сборах учет данных принципов обязателен. Нормативные акты любого уровня, в том числе и федеральные законы, принятые в противоречии с принципами, изложенными в ст. 3 НК РФ являются изначально незаконными.

*Таким образом, налоговая система это совокупность налогов, установленных законодательной властью и взимаемых исполнительными органами, а также методы и принципы построения налогов.*

Из определения следует, что в структуре налоговой системы можно выделить две ее взаимосвязанные составляющие подсистемы: 1) совокупность налогов и 2) органы налоговой системы, осуществляющие их взимание.

Современная налоговая система России стала формироваться в последнее десятилетие 20 века. Необходимость ее создания была обусловлена начавшимся преобразованием экономики административно-командного типа в рыночную экономику.

Процесс создания налоговой системы России можно подразделить на несколько основных этапов. Существуют разные подходы к выделению этапов развития российской налоговой системы. Так, например, в учебнике «Налоги и налогообложение» под ред. Черника Д. Г. этот процесс подразделяется на 6 этапов<sup>18</sup>. Не отрицая правомерности такого подхода, считаем возможным укрупнить этапы и выделить три основных этапа.

1 этап – начальный этап, который продолжался с 1991 по 1998 годы. В рамках этого этапа были приняты основные нормативные правовые акты и созданы налоговые органы, которые обеспечили функционирование налоговой системы в условиях перехода к рыночной экономике. Отличительной особенностью этого этапа была множественность нормативных актов. Общие основы построения налоговой системы были закреплены в Законе «Об основах налоговой системы в РФ», принятом в декабре 1991 года. Закон закрепил создание трехуровневой налоговой системы РФ, включающей в себя федеральные налоги, налоги субъектов федерации (республик, областей) и местные налоги. Введение и применение конкретных на-

<sup>18</sup> Налоги и налогообложение: учебник для бакалавров/под ред. Д.Г. Черника. – М.: Юрайт, 2013.– С. 40.

логов регламентировалось отдельными законами, в дополнение к которым принимались инструкции по их применению, издаваемые налоговыми органами. Указом Президента от 31. 12. 1991 г. была образована Государственная налоговая служба. Указом Президента РФ от 23. 12. 1998 г. № 1635 «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» Главная государственная налоговая инспекция была преобразована в Министерство по налогам и сборам.

Для начального этапа характерными признаками были нестабильность налогового законодательства, низкая эффективность налоговой системы. В связи с отсутствием практического опыта построения налоговой системы, соответствующей требованиям рыночной экономики в налоговое законодательство вносились многочисленные изменения, количество налогов и налоговое бремя были чрезмерными, налогообложение в первую очередь преследовало фискальные цели, т. е. приоритет отдавался фискальной функции налогов в ущерб регулирующей функции. Такой подход породил у многих налогоплательщиков стремление к уклонению от уплаты налогов, разрабатывались многочисленные схемы ухода от налогообложения, значительная часть бизнеса переместилась в сферу так называемой теневой экономики.

2 этап – этап становления налоговой системы на основе принятия Налогового кодекса продолжался с 1999 по 2001 годы.

В 1999 году была принята первая часть Налогового кодекса. В ней были четко сформулированы все требования к построению налоговой системы, определены ее уровни, за каждым из которых закреплены конкретные налоги. По сравнению с ранее действовавшим законодательством перечень налогов был существенно сокращен и сформулировано положение о недопустимости введения каких-либо налогов и сборов, не предусмотренных Налоговым кодексом, распределены налоговые полномочия органов законодательной и исполнительной власти.

В 2001 году вступила в силу вторая часть Налогового кодекса, в которую вошли 3 главы: «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы» и «Налог на доходы физических лиц», каждая из этих глав регламентировала порядок применения вынесенного в название главы федерального налога.

Принятие Налогового кодекса степень в значительной мере укрепило стабильность налоговой системы и в целом повысило эффективность ее функционирования.

3 этап с 2002 года и по настоящее время можно обозначить как реформирование налоговой системы. С 2002 года постепенно вводились новые главы и Налогового кодекса по отдельным видам налогов. На текущий момент (2014 год) Налоговый кодекс содержит главы по всем видам федеральных налогов и налогов субъектов РФ. В разделе местные налоги не хватает главы по налогу на имущество физических лиц, работа над которой ведется в настоящее время.

На этом этапе происходило реформирование налоговых органов. Так, в 2004 году Министерство по налогам и сборам РФ (МНС РФ), было преобразовано в Федеральную налоговую службу (ФНС) подчиненную Министерству финансов РФ.

Таким образом, в результате преобразований в налоговой сфере начатых в 1990 году, в Российской Федерации была сформирована трехуровневая налоговая система.

В соответствии со статьей 12 Налогового кодекса РФ в РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены Налоговым кодексом и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются Налоговым кодексом, не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом.

Для осуществления контроля за соблюдением законодательства в налоговой сфере и обеспечения своевременного и полного поступления налогов и сборов, установленных законодательством в бюджетную систему страны создана единая централизованная система налоговых органов, которая включает в себя Федеральную налоговую службу и ее территориальные подразделения.

## 1.4. Налоговая политика в современной России

*Налоговая политика* – система мероприятий, проводимых государством в области налогов. Налоговая политика входит в финансовую политику, включающую в себя также бюджетную и денежно-кредитную политику. Назначением налоговой политики является обеспечение государства необходимыми финансовыми ресурсами и воздействие на социально-экономические процессы путем перераспределения финансовых ресурсов для достижения намеченных долгосрочных целей и решения конкретных задач, стоящих на определенном этапе развития страны.

Налоговая политика как процесс управления заключается в воздействии субъекта управленческой деятельности на соответствующие объекты управления.

В качестве субъектов налоговой политики выступает государство в лице органов законодательной и исполнительной власти. С учетом государственного устройства субъектами налоговой политики могут выступать общегосударственные органы власти и управления, а также органы законодательной и исполнительной власти территориальных образований. В государствах с федеративным устройством субъектами налоговой политики в лице соответствующих органов власти и управления являются федерация, субъекты федерации (республики, входящие в федерацию, области и т. д.) и муниципальные образования (города, районы и т. д.).

В Российской Федерации субъектами налоговой политики выступают Федерация, республики, области, края, автономные области, города федерального значения – Москва и Санкт-Петербург, а также муниципальные образования. Каждый субъект налоговой политики обладает налоговым суверенитетом в пределах своих полномочий, установленных налоговым законодательством. Как правило, субъекты Федерации и муниципалитеты имеют право вводить и отменять налоги в рамках перечня региональных и местных налогов, установленного федеральным налоговым законодательством. Вместе с тем им могут представляться права по установлению налоговых ставок, льгот и других элементов налога.

Объектами налоговой политики служат социально-экономические процессы (например, развитие малого бизнеса; повышение инвестиционной активности; создание дополнительных рабочих мест; поддержка социально незащищенных слоев населения; снижение уров-



ня дифференциации доходов населения и т. п.). Достижение цели налоговой политики и решение задач конкретного этапа осуществляется путем воздействия на экономические интересы субъектов хозяйствования.

Рациональная налоговая политика должна опираться на научную теорию при учете особенностей конкретного этапа развития экономики и государства. С точки зрения базирования на определенной теории налогообложения традиционно выделяют следующие типы налоговой политики:

- классическая;
- кейнсианская;
- неоклассическая;
- неокейнсианская.

Принято считать, что первой научной теорией налогообложения стала классическая, основоположником которой является А. Смит. Дальнейшее развитие его учение получило в трудах виднейших западных экономистов того времени: Д. Рикардо, Дж. Милля, У. Петти и некоторых др. Основной идеей этой теории служит соблюдение при налогообложении принципов равенства и справедливости. Согласно классической модели, налоговой политике отводилась исключительно фискальная роль пополнения доходов государства.

В течение длительного времени налоговая политика государств строилась по классическим канонам. Однако усложнение экономической практики и неспособность экономики к саморегулированию в новых условиях (что, например, выразилось в «Великой депрессии», разразившейся в начале 20 века) потребовало усиления регулирующей роли государства, что обусловило появление и использование в первой половине 20 века кейнсианства, названного так в честь своего основоположника английского экономиста Дж. М. Кейнса.

В кейнсианской модели налоговая политика рассматриваются как наиболее эффективный способ регулирующего воздействия на экономику, поскольку налоги оказывают существенное воздействие на поведение хозяйствующих субъектов, в том числе на их склонность к инвестированию. С середины 30-х гг. 20 века большинство экономистов признавали возможность и необходимость антициклического регулирования экономики государством на основе кейнсианских принципов. Однако, во второй половине 20 века начался процесс переосмысления адекватности кейнсианской модели государственного регулирования. Эта тенденция была вызвана кризисом экономики,



проявившимся в стагфляции, при которой использование кейнсианских методов не принесло успеха.

Ряд экономистов (Дж. Мут, А. Лаффер, Дж. Гилдер, Р. Лукас и др.) вернулись к классическим постулатам и разработали неоклассическую модель, исходящую из того, что государство должно обеспечивать действие законов свободной рыночной конкуренции, поскольку, по мнению авторов этой теории, при некоторой государственной поддержке экономика может достигать экономического равновесия, используя встроенный механизм саморегуляции. Указанная теория предполагает необходимость незначительного вмешательства государства в экономические процессы. В соответствии с этим налоговое бремя должно быть небольшим с предоставлением корпорациям существенных налоговых льгот. Данные меры призваны способствовать усилению предпринимательской активности и увеличению корпорационных инвестиций, что приведет к обновлению производственных фондов и экономическому подъему. Налоговая политика при неоклассической модели позволяет рынку самостоятельно обеспечить высокие темпы развития и значительно расширить налоговую базу, а, следовательно, увеличить доходы государства при небольшом налоговом бремени и максимальных налоговых льготах.

В свою очередь, идеи Дж. М. Кейнса получили развитие в виде теории некейнсианства, представленной в трудах английского ученого экономиста И. Фишера. В рамках этой теории выдвигается идея использования регулирующей функции косвенных налогов (налогов на потребление). Повышение косвенных налогов, по мнению представителей данного направления, будет снижать склонность к потреблению и тем самым способствовать росту инвестиций или сбережений, которые являются источниками инвестиций в будущем. Таким образом, повышение ставок косвенных налогов может способствовать росту экономики.

Рассмотренные выше теории создавались в конкретных социально-экономических условиях, в ответ на необходимость решения возникающих проблем, поэтому использование их элементов при разработке и корректировке современной налоговой политики должно увязываться с целями и задачами экономического развития на современном этапе.

Выбор того или иного варианта налоговой политики обусловлен следующими факторами:

- уровень вмешательства государства в экономику;

- этап экономического цикла и текущая экономическая и социальная ситуация в стране;

- расстановка политических сил в обществе и возможность их влияния на разработку и корректировку налоговой политики.

В специальной литературе рассматривается структура налоговой политики в зависимости от длительности периода и характера решаемых задач. В соответствии с этими критериями налоговая политика подразделяется на налоговую стратегию и налоговую тактику. Налоговая политика, проводимая с расчетом на перспективу, представляет собой налоговую стратегию, а на текущий момент – налоговую тактику.

Налоговая стратегия рассчитана на долговременную перспективу и предусматривает решение крупномасштабных задач, определенных общеэкономической политикой. В процессе ее разработки прогнозируются основные тенденции развития налогообложения, формируются концепции перераспределения ВВП и НДС с помощью налогового механизма, намечаются принципы организации налоговых отношений.

Налоговая тактика направлена на решение задач конкретного этапа развития общества. При относительно стабильной налоговой политике налоговая тактика должна отличаться гибкостью, поскольку призвана адаптировать положения налоговой политики к динамичным социально – экономическим условиям.

Для реализации налоговой политики используется налоговый механизм. Он представляет собой совокупность законодательно закрепленных налоговых инструментов, контроль за использованием которых осуществляют налоговые органы.

Формируя налоговый механизм, государство стремится обеспечить наиболее полное его соответствие требованиям налоговой политики того или иного периода, что является залогом полноты реализации ее целей и задач. При этом сохраняется постоянное стремление к наиболее полной увязке налогового механизма и его отдельных элементов с личными и коллективными интересами, что является залогом эффективности налогового механизма.

Совокупность налоговых инструментов состоит из качественно и количественно определенных параметров каждого элемента всех налогов, входящих в налоговую систему государства, а также налоговой процедуры и налоговой ответственности (рис. 1. 3).



**Рис. 1.3. Налоговые инструменты**

Содержание элементов налогов и сборов раскрывалось в параграфе 1. 2. пособия.

Налоговая процедура представляет собой процесс исполнения налогоплательщиком своих обязанностей по конкретному налогу и сбору и процедурно объединяет элементы налога или сбора.

Налоговая ответственность – это ответственность за налоговые правонарушения. Обнаружив признаки налогового правонарушения, налоговый орган выносит решение и принимает меры по привлечению лица допустившего налоговое правонарушение к ответственности, в порядке, предусмотренном налоговым законодательством страны.

Определенное сочетание инструментов налогового механизма образует его налоговый режим, который приводится в действие путем установления количественных параметров каждого его элемента, т. е. определения обложения, ставки налога и т. д.

С учетом сложившейся практики налогообложения можно выделить три вида налоговых режимов:

- общий – основной режим, применяющийся в отношении большинства налогоплательщиков;
- льготный – режим, предоставляющий возможность использовать существенные налоговые льготы некоторым категориям налогоплательщиков,
- специальный – режим, предполагающий замену общего режима налогообложения иным упрощенным режимом для отдельных категорий налогоплательщиков в целях наиболее полной реализации функций налогов.

В условиях существования административно-командной системы налоговая политика практически не могла использоваться для решения социально-экономических проблем, существовавшие налоги выполняли, главным образом, фискальную функцию. В отличие от стран с рыночной экономикой налоговые доходы занимали незначи-

тельное место в системе формирования государственных доходов, поскольку основную роль играли методы прямого распределения доходов обобщественного сектора через систему хозяйственных платежей на основе различных нормативных методов.

С начала формирования рыночной экономики в России налоговые методы мобилизации доходов на нужды государства заняли соответствующее место. По мере развития рыночных отношений стало очевидно, что налоги должны активно использоваться не только в фискальных целях, но и как инструмент государственного регулирования социально-экономических процессов.

На начальном этапе либерализации экономики налоговая политика страдала существенными недостатками. Российская налоговая политика 90-х годов XX века носила, прежде всего, фискальный характер. Регулирующий аспект налогообложения фактически отсутствовал. Это приводило к серьезным перекосам в инвестиционной деятельности, оттоку капиталов из отраслей промышленного и сельскохозяйственного производства в сферу спекулятивных «коротких денег», в теневую экономику, создавало предпосылки для развития криминального бизнеса и массового уклонения от налогообложения. Чрезмерное многообразие подзаконных актов методико-нормативного характера буквально запутывало законопослушного налогоплательщика, а недобросовестному позволяло обнаружить «правомерную» лазейку для уклонения от уплаты налогов. Становление современной российской налоговой системы сопровождалось значительным ростом числа налоговых правонарушений. По оценкам специалистов, в результате неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей государство ежегодно недополучало от 30 до 40% бюджетных средств. Уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение и являлось главной причиной непоступления налогов в государственную казну<sup>19</sup>.

Кардинальные изменения в механизме реализации налоговой политики произошли с введением в действие с 1 января 1999г. части первой Налогового Кодекса Российской Федерации, регулирующего все стадии налоговых правоотношений.

*Во-первых*, было законодательно установлены особые требования, предъявляемые к актам законодательства о налогах и сборах, касающиеся как содержания, так и порядка их введения. Согласно НК РФ органы исполнительной власти издают нормативные правовые

---

19 Ильин А.В. Российская налоговая система на рубеже XXI века//Финансы, 2004. № 4. – С. 31.

акты по вопросам, связанным с налогообложением, только в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях. В связи с этим приказы, инструкции и методические указания органов исполнительной власти по вопросам налогообложения не относятся к актам законодательства о налогах и сборах и обязательны только для своих соответствующих подразделений.

*Во-вторых*, был установлен исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации. Мерой обеспечивающей предсказуемость налогового законодательства стало установление на федеральном уровне основных элементов налогообложения по региональным и местным налогам, что призвано оградить хозяйствующих субъектов от необоснованного повышения налоговой нагрузки. С другой стороны, региональные и местные власти могут самостоятельно устанавливать по региональным и местным налогам отдельные элементы налогообложения для проведения собственной налоговой политики. Эти положения НК РФ призваны гарантировать стабильность условий предпринимательской деятельности.

*В-третьих*, достаточно подробно были прописаны общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, регламентирован процесс налогового администрирования — комплекса форм и методов осуществления налогового контроля, предусмотрен закрытый перечень видов налоговых правонарушений, в целом, с учетом требований соразмерности и справедливости, значительно снижены размеры налоговых санкций.

Налоговая политика России на современном этапе направлена на преодоление негативных последствий командной экономики и начальных этапов ее либерализации, а также на создание предпосылок дальнейшего развития рыночных отношений.

Основными направлениями налоговой политики на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов, одобренными Правительством РФ в 2012 году, предусматривалась реализация налогового маневра, который заключался в снижении налоговой нагрузки на труд и капитал и ее повышении на потребление.

В «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов», одобренных

Правительством РФ в 2013 году, отмечено, что в трехлетней перспективе 2014 – 2016 годов приоритетом Правительства РФ в области

налоговой политики остается создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Налоговая система РФ должна сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций, а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков

Основными целями налоговой политики, как и в предшествующие периоды являются:

- поддержка инвестиций;
- развитие человеческого капитала;
- повышение предпринимательской активности.

В России существует проблема формирования у населения страны налоговой культуры, выражающейся в отношении населения к налоговой политике государства, в готовности уплачивать законно установленные экономически обоснованные налоги, причем своевременно и в полном объеме. Уровень российской налоговой культуры далек от должного. Государство на практике сталкивается с тем, что многие налогоплательщики стремятся всячески уменьшить и даже избежать налоговых обязательств, применяя незаконные схемы уклонения от налогообложения, скрывая свои доходы.

В этой связи для страны становится совершенно необходимым воспитание налоговой культуры граждан, которая позволит более эффективно осуществлять налоговую политику, собирать налоги и, как следствие, выполнять обязанности государства перед населением. Каждый налогоплательщик должен осознать, что платить законно установленные налоги — нормальная обязанность каждого. Цивилизованное общество не может быть построено без четкого понимания не только своих прав, но и обязанностей. Человек должен понимать, что налоги – это не произвольные изъятия дохода, а обоснованный вклад членов общества, направленный на достижение общих целей и решение общих задач. Высокая налоговая культура способна повысить эффективность всей российской налоговой системы, что выгодно не только для государства, получающего доход в виде поступлений от налогов, но и для всех членов общества, чьи потребности и нужды призвано удовлетворять государство.

## Задания для самопроверки

### *Вопросы для самопроверки*

1. В чем заключается социальная сущность налогов?
2. В чем заключается экономическая сущность налогов?
3. В чем заключается отличие налогов и сборов с правовой точки зрения?
4. Назовите основные признаки налогов?
5. Что понимается под фискальной функцией налогов?
6. Что понимается под регулирующей функцией налогов?
7. Какая зависимость существует между уровнем налоговых изъятий и объемом налоговых поступлений в доходы государства?
8. Какие принципы налогообложения были сформулированы А. Смитом?
9. Какие принципы налогообложения характерны для налоговых систем современных развитых государств?
10. Какие принципы налогообложения получили закрепление в налоговом законодательстве России?
11. Какие элементы налога относятся к обязательным?
12. Для чего необходима классификация налогов?
13. На чем основывается деление налогов на прямые и косвенные?
14. В чем заключается возможность переложения налога?
15. Что нужно понимать под налоговой системой?
16. Каким требованиям должна отвечать эффективная налоговая система?
17. Дайте определение налоговой политики и поясните, как соотносятся финансовая и налоговая политика?
18. Кто относится к субъектам налоговой политики?
19. Что является объектом налоговой политики государства?
20. В чем заключаются цель и задачи налоговой политики?
21. Как различаются типы налоговой политики в зависимости от теоретической базы?
22. Как соотносятся стратегия и тактика в рамках налоговой политики?
23. Что относится к налоговым инструментам?
24. В чем заключались главные недостатки налоговой политики России при переходе к рыночной экономике?
25. Каковы основные цели и задачи современной налоговой политики России?

26. Какие инструменты должны быть задействованы для достижения целей налоговой политики в современной России?
27. В чем заключается проблема воспитания налоговой культуры налогоплательщиков в России?
28. Охарактеризуйте состояние и развитие налоговой системы в до-революционной России (до 1917 г.).
29. Охарактеризуйте состояние и развитие налоговой системы России в с1917 г. до начала рыночных преобразований экономики.

## Тесты

### 1. Налоги являются:

- а) частью финансовых отношений;
- б) частью кредитных отношений;
- в) самостоятельной формой экономических отношений;
- г) частью денежных отношений.

### 2. Под налоговой ставкой понимается:

- а) сумма налога с одного объекта обложения;
- б) сумма налога с одного рубля доходов налогоплательщика;
- в) сумма налога с налоговой базы по одному объекту обложения;
- г) сумма налога с единицы измерения налоговой базы.

### 3. Обязательным участником экономических отношений, относящихся к налогам, являются:

- а) граждане;
- б) физические лица;
- в) государство;
- г) юридические лица.

### 4. К федеральным относятся налоги:

- а) установленные Налоговым кодексом и применяемые в обязательном порядке на всей территории РФ;
- б) которые полностью зачисляются в федеральный бюджет;
- в) поступления от которых направляются на финансирование федеральных программ;
- г) установленные Налоговым кодексом и законами субъектов РФ.

### 5. Под налоговой системой понимается:

- а) Федеральная налоговая служба;
- б) совокупность налогов, установленных законодательной властью и взимаемых исполнительными органами.
- в) Министерство по налогам и сборам;
- г) совокупность налоговых органов.

### 6. Что из перечисленного относится к функциям налогов:



- а) распределительная;
- б) фискальная;
- в) контрольная;
- г) производственная.

**7. К региональным относятся налоги:**

- а) полностью зачисляемые в бюджет субъекта Федерации;
- б) установленные Налоговым кодексом и законами субъектов Федерации;
- в) установленные Налоговым кодексом и нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления;
- г) установленные законами субъектов Федерации и обязательные к применению на отдельных территориях.

**8. Налоговая система РФ является:**

- а) одноуровневой;
- б) двухуровневой;
- в) трехуровневой;
- г) четырехуровневой.

**9. Налогоплательщиком признается:**

- а) гражданин, уплативший налог;
- б) организация, уплатившая налог;
- в) лицо, которое по закону обязано платить налог;
- г) налоговый агент, удержавший и перечисливший налог в бюджет.

**10. К местным относятся налоги:**

- а) установленные Налоговым кодексом и нормативно правовыми актами субъектов РФ;
- б) полностью зачисляемые в местные бюджеты;
- в) установленные и введенные в соответствии с Налоговым кодексом и нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления на территориях отдельных муниципальных образований;
- г) введенные органами местного самоуправления на своих территориях.

**11. Прямыми являются налоги, которые:**

- а) уплачиваются налогоплательщиками или их налоговыми агентами за счет доходов налогоплательщиков;
- б) уплачиваются самими налогоплательщиками за счет своих доходов;
- в) уплачиваются по поручению налогоплательщиков за счет их доходов налоговыми агентами;
- г) перекладываются налогоплательщиками на носителей налогов и уплачиваются за счет доходов последних.

## ГЛАВА 2. НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

### 2.1. Федеральные налоги

Совокупность федеральных налогов образует первый уровень налоговой системы РФ.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если они не заменяются специальными режимами налогообложения в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Закрытый перечень федеральных налогов установлен в статье 13 Налогового кодекса РФ, он включает в себя следующие налоги:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

Федеральные налоги составляют основу российской налоговой системы:

*во-первых*, они дают наибольшие поступления в бюджетную систему, т. е. несут основную фискальную нагрузку. Основные федеральные налоги, к которым относятся налог на добычу полезных ископаемых, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль и налог на добавленную стоимость в 2013 году обеспечили 79% всех налоговых доходов консолидированного бюджета РФ;<sup>20</sup>

*во-вторых*, федеральные налоги играют регулирующую роль в процессе перераспределения ресурсов между регионами и территориями. В состав федеральных входят налоги, которые распределяются по уровням бюджетной системы и служат основными источниками доходов региональных и местных бюджетов.

В Бюджетном кодексе РФ установлены нормативы зачисления фе-

---

<sup>20</sup> Аналитическая справка «О поступлении администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2013 году» <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.

деральных налогов в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты. Так, в частности, налог на прибыль, исчисленный по ставке 18%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ, налог на доходы физических лиц распределяется между бюджетами субъектов Российской Федерации – 85% исчисленного налога и местными бюджетами -15% исчисленного налога <sup>21</sup>.

Такие федеральные налоги как налог на доходы физических лиц и налог на прибыль обеспечили в 2013 году 71% доходов консолидированных бюджетов субъектов Федерации;

*в-третьих*, федеральные налоги наряду с выполнением своей фискальной функции способны оказывать большое влияние на социально-экономические процессы. Эти возможности федеральных налогов будут рассмотрены в процессе характеристики каждого из федеральных налогов.

### **2.1.1. Налог на добавленную стоимость**

Налог на добавленную стоимость (НДС) является универсальным косвенным налогом, который широко применяется в налоговых системах европейских стран.

В России НДС был введен на начальном этапе формирования современной налоговой системы на основании Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ». Порядок его применения был установлен Законом РФ от 6. 12. 1991г. № 1991-1 «О налоге на добавленную стоимость» и сохранялся с учетом изменений и дополнений к названному Закону до принятия 21 главы НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2001 года.

В период с 1991г. по 2000г. неоднократно происходили изменения в отдельных элементах НДС. В частности, менялся круг плательщиков. Первоначально в состав плательщиков входили индивидуальные предприниматели в том случае, если их выручка от реализации товаров (работ, услуг) превышала 100 тыс. руб. в год (с 1992г. – 500 тыс. руб. в год), а с 1996г. и вплоть до принятия 21 главы НК РФ индивидуальные предприниматели не являлись плательщиками НДС.

Изменения затрагивали также объект обложения. Значительным изменением объекта обложения стало включение в него в 1992 году товаров, ввозимых на территорию РФ в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством РФ.

В части ставок НДС изменения проявлялись в последовательном

21 Бюджетный кодекс РФ. - ст. 56, 61.

снижении их размера. Первоначально была установлена единая ставка в размере 28%, впоследствии стала применяться ставка 20%, а по отдельным товарным группам пониженная ставка – 10%.

Начиная с 2001 года, порядок применения налога на добавленную стоимость регламентируется 21 главой НК РФ.

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с Таможенным законодательством Таможенного союза и Российской Федерации.

При незначительных объемах деятельности (за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки (без НДС) от реализации налогоплательщиками товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности два миллиона рублей), организации и индивидуальные предприниматели, могут получить освобождение от обязанностей по уплате НДС. Не освобождаются от уплаты НДС налогоплательщики, реализующие подакцизную продукцию и осуществляющие перемещение товаров через таможенную границу РФ.

Лица, использующие право на освобождение, направляют в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, установленные НК РФ, подтверждающие право на такое освобождение не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого они используют право на освобождение от НДС. Освобождение предоставляется на 12 последовательных календарных месяцев, в течение которых лица, получившие право на освобождение не могут от него отказаться. По окончании 12 месяцев освобождение можно продлить или отказаться от него.

В целях стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности право на освобождение от обязанностей налогоплательщика предоставляется организациям, получившим статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково». Освобождение предоставляется на десятилетний период с момента получения соответствующего статуса.

**Объектом налогообложения** являются операции по реализации товаров, работ и услуг, к ним относятся:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, включая передачу на безвозмездной основе;

- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, затраты на которые не включены в расходы при исчислении налога на прибыль организаций;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввоз товаров на территорию Российской Федерации.

В качестве **льгот** по НДС может рассматриваться освобождение некоторых операций от обложения налогом.

В НК РФ определен широкий круг операций, освобождаемых от обложения налогом на добавленную стоимость. Освобождение операций по реализации товаров и услуг, а также ввозу некоторых товаров на территорию РФ направлено на решение социально-экономических проблем. В этом проявляются возможности использования налогов в качестве инструмента государственного регулирования социальной и экономической сфер.

В число освобождаемых от налогообложения операций по реализации товаров, предоставлению услуг, выполнению работ, в частности, входят следующие:

- реализация многочисленных видов медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утвержденному Правительством РФ и предоставление медицинских услуг медицинскими организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность;
- услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемые государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми определена органами здравоохранения или органами социальной защиты населения;
- услуги по присмотру и уходу за детьми в организациях, осуществляющих образовательную деятельность по реализации образовательных программ дошкольного образования, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
- реализация продуктов питания, произведенных столовыми учебных заведений и медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в этих учреждениях;
- услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного), морским, речным, железнодорожным или авто-

мобильным транспортом (кроме такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении;

- услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса;
- услуг оказываемых учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства;
- реализация товаров (за исключением подакцизных) работ, услуг (за исключением посреднических), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды составляют не менее 80%;
- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);
- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;
- операции по реализации жилья и земельных участков.

Не подлежит налогообложению в числе прочего ввоз на таможенную территорию РФ:

- товаров (кроме подакцизных), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ;
- важнейших жизненно необходимых: изделий медицинского назначения; медицинской техники; протезно-ортопедических изделий;
- всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену;
- технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций.

Приведенные примеры операций, выводимых из-под обложения НДС, показывают, что предоставление льгот по НДС способствует повышению доступности социально значимых товаров и услуг для всех социальных слоев и групп населения.

**Налоговой базой** для исчисления НДС служит стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) и стоимость ввозимых на территорию

РФ товаров. При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.

Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из двух 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.

Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последнее число каждого налогового периода

В налоговую базу по НДС включаются все доходы налогоплательщика, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), как в денежной, так и в натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

В том случае, если налогоплательщик осуществляет реализацию товаров, выполнение работ, оказание услуг, по которым установлены разные ставки налога на добавленную стоимость, необходимо определять налоговую базу отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг).

**Налоговый период** по налогу на добавленную стоимость устанавливается как квартал. При реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ уплата налога производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ уплата налога производится в соответствии с таможенным законодательством.

По налогу на добавленную стоимость применяются три основные ставки: 0; 10 и 18% и две расчетные (производные от основных): 9,09 и 15,25%. Применение нулевой ставки направлено, прежде всего, на стимулирование экспорта. Применение пониженной ставки (10%) направлено на обеспечение доступности продуктов питания, медицинской и печатной продукции для населения.

*Налоговая ставка 0%* применяется в отношении ряда операций, в числе которых реализация:

- товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, при условии их фактического вывоза, подтвержденного в установленном порядке документами;
- услуг по международной перевозке товаров;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа, в случае нахождения пункта отправления или пункта назначения за пределами территории РФ;
- работ и услуг, выполняемых в космическом пространстве и неразрывно связанных с ними подготовительных наземных работ.
- Налоговая ставка 10% применяется в отношении ряда операций, в числе которых реализация:
- продовольственных товаров и товаров для детей, перечни которых установлены в Налоговом Кодексе РФ;
- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- учебной и научной книжной продукции;
- лекарственных средств и изделий медицинского назначения отечественного и зарубежного производства.

Налоговая ставка 18% применяется при реализации всех остальных товаров (работ, услуг), не отнесенных к операциям, облагаемым по ставке 0 или 10 процентов.

Расчетные налоговые ставки 9,09 и 15,25% являются производными соответственно от ставок 10 (10/110) и 18 (18/118)%. Они применяются в следующих случаях:

- при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг) в виде авансовых платежей, финансовой помощи и т. п. ;
- при удержании налога налоговыми агентами налогоплательщиков – иностранных лиц;
- при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ применяются налоговые ставки 10 и 18% в зависимости от вида ввозимых товаров.

Сумма налога рассчитывается как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При применении различных ставок общая сумма налога определяется путем сложения сумм налогов, рассчитанных отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.



Налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) сумму исчисленного налога. Покупателю выставляется счет-фактура не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), в которых сумма налога выделяется отдельной строкой.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению. Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж. В счете-фактуре должны быть обязательные реквизиты, установленные Налоговым кодексом, в том числе: наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя; ставка и сумма налога, предъявляемая покупателю.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, общая сумма налога.

Вычетам, в частности, подлежат суммы налога:

- предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ или при ввозе товаров на таможенную территорию РФ для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения НДС;
- предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них;
- исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров в случае расторжения соответствующего договора и возврата сумм авансовых платежей;
- исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

Превышение сумм налоговых вычетов над суммами налога подлежит возмещению налогоплательщику. Сумма превышения направляется в течение трех календарных месяцев, следующих за истекшим

налоговым периодом, на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов или сборов. По истечении трех календарных месяцев, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению.

### 2.1.2. Акцизы

Акциз это индивидуальный косвенный налог. В отличие от НДС он применяется в отношении определенного достаточно узкого круга товаров, называемых вследствие этого подакцизными товарами. Акциз разновидность косвенного налога, получившая наибольшее распространение в мировой практике косвенного налогообложения. Широкое применение акциза в налоговых системах различных стран объясняется, прежде всего, его фискальными возможностями. Считается также, что акцизы играют роль ограничителя потребления «социально вредных» товаров, например, таких как табачная и алкогольная продукция.

Кроме того, акцизы могут использоваться в качестве инструмента социально-экономического регулирования посредством определения круга подакцизных товаров. С помощью акцизов изымаются и в последующем через бюджетную систему перераспределяются повышенные доходы, получаемые при реализации отдельных товаров, в частности это относится к алкогольной продукции. С помощью обложения акцизами товаров, относящихся к предметам роскоши, в частности автомобилей в какой-то мере осуществляется перераспределение доходов от групп населения с высоким уровнем доходов к малообеспеченным категориям граждан, получающим различные социальные пособия. В историческом прошлом России акцизы широко применялись в российской налоговой системе. В советский период времени они использовались в годы НЭПа, но впоследствии в ходе налоговой реформы 1930-1932гг. акцизы были упразднены.

Акцизы вернулись в налоговую систему России с января 1992г. на основании принятого в декабре 1991года Закона РФ «Об акцизах». На начальном этапе построения налоговой системы акцизы использовались преимущественно с позиций их фискальных возможностей. С учетом этого круг подакцизных товаров был очень широк. В него входили: винно-водочные изделия, этиловый спирт, пиво, табачные изделия, шины, легковые автомобили, грузовые автомобили с грузоподъемностью до 1,25 тонны, ювелирные изделия, бриллианты, изделия из хрустала, ковры и ковровые изделия, меховые изделия, одежда

из натуральной кожи и отдельные виды минерального сырья.

Изменения, которые происходили в дальнейшем в применении акцизов на отдельные виды товаров и минерального сырья, заключались в постепенном сужении перечня подакцизных товаров и одновременном росте ставок акцизов.

Начиная с 2001 года, порядок применения акцизов регламентируется 22 главой НК РФ.

**Налогоплательщиками** акциза являются совершающие операции, подлежащие налогообложению следующие лица:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу РФ.

Обязанность по уплате акцизов возникает в связи с производством и реализацией подакцизных товаров.

К подакцизным товарам, в частности, относятся:

- 1) спирт этиловый и спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%;
- 2) алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, пиво и иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5%);
- 3) табачная продукция;
- 4) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- 5) автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- 6) прямогонный бензин.

**Объектом обложения** признаются следующие операции:

- 1) реализация, включая передачу на безвозмездной основе и по бартеру на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров;
- 2) продажа лицами переданных им по решению уполномоченных на то органов конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и подлежащих обращению в государственную или муниципальную собственность;
- 3) передача на территории РФ лицом произведенных им из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику такого сырья (материалов) либо другим лицам;

4) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;

5) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

6) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

7) передача на территории РФ организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику при его выходе (выбытии) из организации;

8) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

9) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ.

В качестве **льгот** по акцизам можно рассматривать освобождение отдельных операций от налогообложения.

К операциям, освобождаемым от налогообложения, в числе прочих относятся следующие:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации, кроме передачи этилового спирта для производства подакцизных товаров;

- реализация подакцизных товаров помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ;

- первичная реализация конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и подлежащих обращению в государственную или муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных или налоговых органов либо уничтожение.

**Налоговая база** при реализации (передаче) подакцизных товаров определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки (в процентах). При этом налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, авансовых платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок, либо иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров. При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту РФ по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату реализации подакцизных товаров;

3) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки.

**Налоговый период** устанавливается как календарный месяц.

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по единым на территории РФ налоговым ставкам. Ставки акцизов в период действия закона РФ «Об акцизах» и после вступления в силу 21 главы НК РФ неоднократно изменялись, и общей тенденцией изменения является их повышение. В таблице 1 приведены ставки акцизов по некоторым подакцизным товарам, действующие с 1 января 2014г.

Расчетная стоимость произведение максимальной розничной цены, указанной пачке (единица потребительской упаковки) табачных изделий, и количества пачек табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию РФ.

Максимальная розничная цена – цена, выше которой пачка табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятия розничной торговли или индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на пачку табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий и наносится на каждую пачку. Под маркой (наименованием) понимается ассортиментная

позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) индивидуализированным обозначением, присвоенным производителем или лицензиаром, и иными признаками – рецептурой, размерами, наличием или отсутствием фильтра, упаковкой.

Порядок определения **суммы акциза** зависит от типа применяемых ставок (см. табл. 1).

По подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, сумма акциза исчисляется как произведение налоговой ставки и налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам, по которым установлены комбинированные ставки (сигареты и папиросы), определяется как результат сложения двух составляющих: части, исчисленной как произведение твердой ставки и объема реализованных товаров в натуральном выражении и части, исчисленной как соответствующая налоговой ставке процентная доля расчетной стоимости.

**Таблица 1. – Ставки акцизов**

<b>Виды подакцизных товаров</b>	<b>Ставка (в % или руб.)</b>
Этиловый спирт	74 рубля за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% за исключением вина и пива	500 руб. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 8,6% включительно	18 руб. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6% включительно	31 руб. за 1 литр
Сигареты, папиросы	800 рублей за 1000 шт. + 8,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены*, но не менее 1040 рублей за 1000 шт.

Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 90 л. с. до 150 л. с. включительно	34 руб. за 1л. с. (0,75 кВт)
Автомобили легковые, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л. с.	332 руб. за 1л. с. (0,75 кВт)
Бензин автомобильный, не соответствующий 3, 4 или 5 классу	11110 руб. за тонну
Бензин автомобильный 4 класса	9916 руб. за тонну
Бензин автомобильный 5 класса	6450 руб. за тонну

\* Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со ст. 187.1 Налогового кодекса РФ.

Общая сумма акциза при реализации подакцизных товаров определяется путем сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида подакцизных товаров, облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам на установленные НК налоговые вычеты.

**Вычетам** подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком:

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

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и уплату соответствующей суммы акциза.

Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров или фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ.

**Сумма акциза**, подлежащая уплате в бюджет, определяется путем уменьшения общей суммы акциза на сумму налоговых вычетов. В



том случае, если сумма налоговых вычетов превысит общую сумму акциза, превышение подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующих налоговых периодах налоговых платежей. По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, не зачтенная в счет исполнения обязательств по другим налоговым платежам, подлежит возврату налогоплательщику на основании его заявления.

Уплата акциза при реализации подакцизных товаров производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ на основе положений Налогового кодекса.

### 2.1.3. Налог на доходы физических лиц

Рассматривая историю российской налоговой системы в широком плане, т. е. за весь период существования Российского государства можно сказать, что данный налог относительно молодой по сравнению с акцизами, которые уходят своими корнями вглубь веков.

Прямое подоходное налогообложение в царской России не применялось. Предложения о введении подоходного налогообложения выдвигались видными государственными деятелями. Сперанский М. М. в начале 19 века в своем проекте государственных реформ в области финансов предлагал подушные подати заменить подоходным налогом. В 1884г. Министр финансов России Бунге Н. Х. обосновывал необходимость введения подоходного налога.<sup>22</sup> Закон о подоходном налоге был принят в царской России в 1916 г. и предусматривал его взимание с 1917г. , но в силу известных причин этот закон не был реализован. В советский период подоходный налог был введен в годы НЭПа декретом ВЦИК и СНК от 16. 11. 1922 г. В то время подоходно-поимущественный, а с 1924г. подоходный налог взимался не только с физических, но и с юридических лиц. В апреле 1943г. был принят Указ Президиума Верховного Совета СССР «О подоходном налоге с населения», которым с учетом последующих изменений и дополнений определялся порядок применения подоходного налога с населения в СССР.<sup>23</sup>

22 Толкушкин А.В. История налогов в России. – М.: Юрист, 2001. - С. 69, 100.

23 Финансово-кредитный словарь: в 3 т./Под ред. Гарбузова В.Ф. – М.: Финансы и статистика, 1986. -Т II. – С. 432.



Обратившись к современной истории становления налоговой системы России, следует отметить, что подоходный налог с физических лиц был введен с 1992г. Законом РФ «О подоходном налоге с физических лиц», принятым в декабре 1991г. , и действовавшим (с учетом изменений и дополнений) до 1 января 2001г. , т. е. в течение 9 лет.

На протяжении всего этого периода режим налогообложения доходов физических лиц подвергался изменениям. Изменения касались практически всех элементов налога. Постоянно корректировался состав доходов, не включаемых в объект обложения, которым признавался совокупный годовой доход. На основании Федерального закона от 27. 01. 1995г. №10-ФЗ в совокупный годовой доход перестали включаться суммы денежного довольствия, денежных вознаграждений и других выплат, получаемых военнослужащими в связи с исполнением ими обязанностей воинской службы. В 1999 г. в совокупный годовой доход перестали включаться доходы в форме гуманитарной помощи и сумма материальной помощи лицам, пострадавшим от террористических актов на территории России.

В то же время принимались решения, приводящие к расширению налоговой базы. В частности это касалось условий включения страховых выплат в доход, подлежащий налогообложению. Расширение налоговой базы также явилось результатом включения в нее доходов в форме материальной выгоды в виде полученных процентных доходов, превысивших определенный уровень и в виде экономии на процентах по ссуде при взимании процентов с заемщика в размере ниже определенного уровня.

Изменения по подоходному налогу касались также системы льгот. Но наиболее заметными для общественности стали изменения, затрагивающие размер ставок по налогу. Ставки по подоходному налогу строились по принципу сложной прогрессии: повышенная ставка применялась только к части дохода, превысившей предшествующий уровень.

Первоначально шкала ставок состояла из 4-х ступеней; минимальная ставка составляла -12%, а максимальная – 40%. В 1993 году перешли на трехуровневую шкалу. Минимальная ставка осталась прежней, а максимальная понизилась до 30%. В 1994г. , сохранив трехуровневую шкалу ставок, вывели из-под максимальной ставки налогообложения совокупный годовой доход менее 50млн. руб. (неденоминированных).

В 1996 г. был осуществлен переход на пятиуровневую шкалу ставок

по подоходному налогу при сохранении минимальной ставки – 12% и повышении максимальной до 60%. В 1998г. шкала ставок стала состоять из 6-ти уровней, минимальная ставка сохранилась, а максимальная понизилась до 35%.

В 1999г. в построении шкалы ставок подоходного налога был реализован принцип отдельных ставок для зачисления налога в федеральный и региональный бюджеты. Ставка, по которой налог зачислялся в федеральный бюджет, была пропорциональной и составляла 3% к любой сумме дохода. Ставки, по которым налог зачислялся в региональный бюджет, строились по принципу сложной прогрессии, шкала включала 6 уровней, минимальная ставка составляла 9% (при этом сохранялась суммарная минимальная ставка – 12%), а максимальная ставка составляла 42%.

Последнее (до введения в действие НК РФ) изменение шкалы ставок произошло в 2000г. При этом вернулись к трех уровневой шкале с теми же размерами ставок, что и в 1993г. : минимальная ставка – 12%, а максимальная – 30%, но размеры дохода, к которым применялась каждая из 3-х ставок шкалы, были уже иными по сравнению с 1993г.

Все эти изменения обосновывались необходимостью сбалансировать в построении шкалы ставок интересы отдельных групп населения. Усиление прогрессии налогообложения отвечает интересам наименее обеспеченных слоев, а снижение прогрессии или отказ от нее отвечает интересам высокодоходных групп населения, побуждая эту часть налогоплательщиков платить налог, не скрывая свои доходы. Чаша весов перевешивала то в одну сторону – шкала становилась более многоуровневой, то в другую – шкала становилась более плоской.

Кардинальные изменения в подходе к решению этого вопроса произошли в 2001г. , когда вступила в силу 23 глава НК РФ «Налог на доходы физических лиц».

Начиная с 1 января 2001г. порядок применения налога на доходы физических лиц регламентируется 23 главой НК РФ.

**Налогоплательщиками** налога на доходы физических лиц признаются физические лица:

а) являющиеся налоговыми резидентами РФ (постоянно проживающие на территории РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев);

б) физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в РФ.

**Объектом** налогообложения признается доход, полученный физическими лицами – налоговыми резидентами от источников в РФ и за пределами РФ, а для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, – полученный только от источников на территории РФ.

Для целей налогообложения физических лиц к доходам, в частности, относятся:

- 1) дивиденды и проценты;
- 2) страховые выплаты при наступлении страхового случая;
- 3) доходы, полученные от использования авторских прав;
- 4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества;
- 5) доходы от реализации недвижимого имущества; акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций; прав требования к другим организациям или иного имущества, принадлежащего физическому лицу;
- 6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия;
- 7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком;
- 8) и другие доходы, получаемые налогоплательщиком.

**Налоговая база** определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, облагаемых по ставке 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, установленных налоговым законодательством.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы таких доходов, то налоговая база принимается равной нулю. Отрицательная разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов на следующий налоговый период не переносится, кроме случаев предоставления имущественных вычетов в связи с приобретением жилья.

По доходам, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, а налоговые вычеты, не применяются.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету) налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату фактического получения доходов (фактического осуществления расходов).

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды.

При получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость полученных товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из рыночных цен на них. При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов (для подакцизных товаров).

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся:

- 1) оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг);
- 2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные для него работы, оказанные ему услуги на безвозмездной основе;
- 3) оплата труда в натуральной форме.

К доходам, полученным в виде материальной выгоды, относятся:

1) экономия на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. При этом налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из двух третей действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату фактического получения таких доходов<sup>24</sup>, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. Если заемные средства предоставлялись в иностранной валюте, то налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

2) материальная выгода, от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику. Налоговая база определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщику;

---

<sup>24</sup> Датой фактического получения дохода признается дата уплаты процентов, исчисленных исходя из условий договора.

3) материальная выгода от приобретения ценных бумаг. В этом случае налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

**Налоговый период** по налогу на доходы физических лиц установлен как календарный год.

В качестве **льгот** по налогу на доходы физических лиц можно рассматривать исключение из объекта обложения отдельных видов доходов и предоставление налоговых вычетов при определении налоговой базы.

Целью предоставления льгот служит повышение уровня социальной защищенности населения, в том числе повышение доступности для населения таких социально значимых благ как образование, медицинская помощь, жилье и т. п. , в ряде случаев льготы побуждают людей к активным способам повышения своего благосостояния, таким как создание фермерских хозяйств, получение доходов от подсобных хозяйств.

В состав доходов, не подлежащих налогообложению, в частности, включены следующие:

- государственные пособия, кроме пособий по временной нетрудоспособности;
- пенсии, назначаемые в соответствии с действующим законодательством;
- установленные законодательством компенсационные выплаты в пределах норм, связанные с:
  - возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
  - бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг;
  - увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
  - гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;
  - возмещением расходов на повышение профессионального уровня работников;
  - возмещением командировочных расходов в пределах установленных норм, и т. п. ;
- суммы единовременных выплат, включая материальную помощь, выплачиваемых:

- налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством;
- работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи за счет бюджетных средств по решению органов власти;
- налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, независимо от источника выплаты;
- стипендии учащимся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов и т. п. ;
- доходы, получаемые физическими лицами – налоговыми резидентами от продажи имущества, находившегося в их собственности не менее трех лет (за исключением ценных бумаг и имущества, используемого в целях предпринимательской деятельности);
- доходы в виде процентов по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, выплаченные по рублевым вкладам в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, а по вкладам в иностранной валюте в пределах сумм из расчета 9% годовых;
- доходы, не превышающие 4000 рублей, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:
  - *стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;*
  - *стоимость призов полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ и органов власти;*
  - *суммы материальной помощи, оказываемой работодателями работникам и бывшим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;*
  - *возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом.*
  - *стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в про-*

*водимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);*

- доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы, либо по месту прохождения военных сборов;
- выигрыши по облигациям государственных займов РФ и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций.

Другой формой предоставления льгот по налогу на доходы физических лиц являются налоговые вычеты, применяемые в отношении доходов, облагаемых по ставке 13%. **Налоговые вычеты** – это суммы, на которые уменьшается доход налогоплательщика при формировании налоговой базы для исчисления налога.

**Налоговые вычеты** подразделяются на 4 группы:

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

**Стандартные налоговые вычеты** предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты

Налоговым кодексом установлены следующие размеры стандартных налоговых вычетов:

- **3000 рублей** за каждый месяц налогового периода -распространяется на следующие категории налогоплательщиков:
  - *отдельные категории лиц, пострадавших от радиационной катастрофы на Чернобыльской АЭС, привлекавшихся к ликвидации ее последствий, пострадавших от радиационных выбросов и принимавших участие в ликвидации последствий в связи с аварией на производственном объединении «Маяк», произошедшей в 1957 г. , принимавших непосредственное участие в испытаниях ядерного оружия, ликвидации последствий радиационных аварий на военных объектах и в захоронении отходов радиоактивных веществ;*
  - *инвалидов Великой Отечественной войны;*
  - *инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами*



*И, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих;*

- **500 рублей** за каждый месяц налогового периода – распространяется на следующие категории налогоплательщиков:
  - *Героев Советского Союза и Героев РФ, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;*
  - *лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо приравненных к ним по условиям назначения льготной пенсии лиц;*
  - *участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;*
  - *- лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 года по 27 января 1944 года, независимо от срока пребывания;*
  - *бывших узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;*
  - *инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;*
  - *отдельных категорий лиц, пострадавших от радиационного облучения и принимавших участие в ликвидации последствий радиационного заражения;*
  - *родителей и супругов (до вступления в повторный брак) военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей.*

Стандартный налоговый вычет также предоставляется налогоплательщикам, являющимся родителями, супругами родителей, опекунами или попечителями, на обеспечении которых находятся дети. Данный налоговый вычет предоставляется на каждого ребенка в воз-



расте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет. Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения (усыновления) ребенка и до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) возраста, в пределах которого вычет предоставляется.

Размер такого вычета составляет:

1400 рублей – на первого ребенка;

1400 рублей – на второго ребенка;

3000 рублей – на третьего и каждого последующего ребенка;

3000 рублей – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю. Предоставление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13%, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280000 рублей.

В случае, если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем они установлены Налоговым кодексом, то по окончании налогового периода на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в установленных размерах.

При осуществлении налогоплательщиками определенных расходов они имеют право на получение **социальных налоговых вычетов**, в размере таких расходов с учетом установленных Налоговым кодексом ограничений.

Налогоплательщик имеет право на получение социальных вычетов в следующих случаях:

1. *Направление средств на цели благотворительности.* Данный вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов на благотворительные цели в виде денежной помощи:

- организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов;
- физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд;
- религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности.

Общая сумма вычета не может превышать 25 процентов суммы дохода, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде.

2. *Осуществление расходов на оплату обучения.* В этом случае вычет предоставляется в сумме, уплаченной в налоговом периоде:

- налогоплательщиком за свое обучение в образовательных учреждениях, в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом ограничения по общей сумме социальных вычетов;
- налогоплательщиком-родителем (попечителем, опекуном) за обучение своих (опекаемых) детей в возрасте до 24 лет (до 18 лет) по очной форме обучения в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

Данный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих фактически израсходованные им суммы на оплату обучения.

Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Социальный налоговый вычет не применяется в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского капитала.

Право на получение указанного социального налогового вычета

распространяется также на налогоплательщика – брата (сестру) обучающегося в случаях оплаты налогоплательщиком обучения брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях.

3. *Осуществление расходов на оплату лечения.* В этом случае вычет предоставляется в сумме уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги, предусмотренные перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ, предоставленные медицинскими учреждениями РФ <sup>25</sup>:

- по лечению налогоплательщика;
- по лечению следующих родственников налогоплательщика: супруга (супруги), родителей, детей в возрасте до 18 лет;
- а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ<sup>26</sup>), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

Вычет по этим расходам (кроме дорогостоящих видов лечения) принимается в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения по общей сумме социальных вычетов.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов (без ограничения). Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ <sup>27</sup>.

Данный социальный налоговый вычет не будет предоставлен налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов была произведена организацией за счет средств работодателей.

4. *Осуществление расходов на негосударственное пенсионное обеспечение и страхование.* Вычет предоставляется в сумме уплаченных налогоплательщиками в налоговом периоде пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным налогоплательщиками с негосударственными пенсионными фондами и страховых взносов по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховыми организациями в свою пользу или в пользу супруга, родителей, детей-инвалидов.

25 Постановление Правительства РФ от 19 марта 2001 г. № 201 «Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях РФ, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета».

26 Там же.

27 Там же.

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения по общей сумме социальных вычетов.

5. *Осуществление расходов по уплате дополнительных страховых взносов* на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений».

Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных расходов с учетом ограничения по общей сумме социальных вычетов.

Общая сумма социальных вычетов без учета расходов на благотворительность, на оплату обучения детей и оплату дорогостоящих видов лечения не может превышать 120000 тыс. руб.

Налогоплательщики, у которых в налоговом периоде было несколько видов расходов, дающих право на получение социального вычета в пределах указанного ограничения, вправе самостоятельно решать какие вычеты и в каком размере они хотят получить.

Социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

Социальные налоговые вычеты, в сумме расходов на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии могут предоставляться работодателем до окончания налогового периода при условии, что взносы на эти цели удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в соответствующие фонды работодателем.

Налогоплательщик имеет право на получение **имущественных налоговых вычетов** в случае продажи имущества и в случае приобретения жилья.

*Имущественный вычет при продаже имущества* может быть предоставлен в сумме не более 1 млн. руб. , полученной налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в его собственности менее трех лет, а также в сумме не более 250 тыс. руб. , полученной налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в его собственности менее трех лет.

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имуще-

ственного налогового вычета, распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

Имущественный налоговый вычет, связанный с продажей имущества, предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

*Имущественный вычет при приобретении жилья* предоставляет налогоплательщику в сумме, фактически израсходованной им на новое строительство или приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или долей в них, приобретение земельных участков или долей в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или долей в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доли в них, а также в сумме, направленной на погашение процентов целевым займам, фактически израсходованным на указанные выше цели.

Общий размер такого вычета не может превышать 2 млн. руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам. В случае, если налогоплательщик воспользовался правом на получение имущественного налогового вычета в размере менее 2 млн. руб., у него сохраняется право на получение в дальнейшем имущественного вычета на указанные выше цели в размере неиспользованной суммы.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет, связанный с приобретением жилья, не может быть использован полностью, (сумма облагаемого дохода окажется меньше полагающегося имущественного вычета), его остаток может быть перенесен на следующие налоговые периоды до полного его использования.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Имущественный налоговый вычет при покупке или строительстве жилья налогоплательщик может получить у налогового агента (по месту работы).

Налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета у одного или нескольких налоговых агентов по своему выбору. Налоговые агенты обязаны предоставить имуще-

ственный налоговый вычет при получении от налогоплательщика подтверждения права на имущественный налоговый вычет, выданного налоговым органом.

**Профессиональные налоговые вычеты** предоставляются:

- индивидуальным предпринимателям, частным нотариусам и другим лицам, занимающимся частной практикой (врачи, юристы и т. п.) в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности;

- налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);
- налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основе подачи заявления налоговому агенту, а при его отсутствии на основе подачи заявления в налоговый орган одновременно с представлением налоговой декларации по окончании налогового периода.

В отношении доходов физических лиц предусмотрены следующие **налоговые ставки**:

**35%** в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части суммы, превышающей 4000 руб. ;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, исчисленной исходя из действующей ставки рефинансирования, увеличенной на пять процентных пунктов по рубле-

вым вкладам и 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте;

- материальной выгоды в виде экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств.

**30%** в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

**9%** в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами налоговыми – резидентами.

**13%** в отношении всех других доходов, не указанных выше.

**Сумма налога** исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется ставка налога 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых установлены иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Индивидуальные предприниматели по доходам от предпринимательской деятельности, частные нотариусы и лица, занимающиеся частной практикой, – по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности, самостоятельно исчисляют суммы налога. Индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, обязаны предоставить в налоговый орган сведения о предполагаемом доходе от такой деятельности. На основании сведений о предполагаемом доходе или по данным о доходе за предшествующий период налоговый орган рассчитывает суммы авансовых платежей.

Авансовые платежи уплачиваются такими налогоплательщиками на основании налоговых уведомлений:

- 1) за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- 2) за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в



размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Индивидуальные предприниматели и частнопрактикующие физические лица обязаны представлять налоговые декларации не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Общая сумма налога, исчисленная в налоговой декларации, уплачивается в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лица, не обязанные представлять декларации, имеют право представить их для целей получения налоговых вычетов или перерасчета налога, удержанного налоговым агентом.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Налогоплательщики вправе не указывать в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению, а также доходы, при получении которых налог полностью удержан налоговыми агентами, если это не препятствует получению налогоплательщиком налоговых вычетов.

#### **2.1.4. Налог на прибыль организаций**

Налог на прибыль был предусмотрен в составе федеральных налогов Законом РФ «Об основах налоговой системы в РФ». Он начал применяться с 1992 г. на основании Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций», принятого в декабре 1991г. Указанный Закон (с учетом изменений и дополнений) регламентировал порядок применения налога на прибыль предприятий до января 2002г. , когда вступил в силу порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, установленный в главе 25 НК РФ. С 1992г. до момента вступления в силу главы 25 НК РФ в порядок применения налога на прибыль неоднократно вносились разнообразные поправки. Изменения касались практически всех элементов данного налога.

В части налогоплательщиков самым значимым изменением стало включение в их состав банков и страховых компаний, произошедшее в 1994г. на основании Указа Президента РФ.

Неоднократно изменялись ставки налога. Эти изменения были отражением противоречия между фискальной и регулирующей функ-



цией данного налога. В первой половине 90-х годов прошлого века на первый план выдвигались фискальные возможности данного налога. При этом был реализован разный подход к отдельным категориям налогоплательщиков с учетом уровня доходности определенных направлений деятельности. Так, в 1992-1993гг. ставка налога на прибыль предприятий, полученную от их основной деятельности, составляла 32%, а для бирж, брокерских контор и на прибыль предприятий, полученную от посреднических операций – 45%.

Принятым в декабре 1993 г. Указом Президента были внесены кардинальные изменения в построение ставок по налогу на прибыль. Эти изменения вытекали из необходимости расширения финансовой самостоятельности регионов на основе укрепления доходной базы региональных бюджетов. Принципиальная новизна подхода состояла в выделении из общей ставки налога двух самостоятельных ставок для зачисления налога в федеральный и региональные бюджеты.

В 1994 – 1998гг. в федеральный бюджет налог исчислялся по единой для всех плательщиков ставке, которая до 1999г. составляла 13%. Территории получали право самостоятельно устанавливать размер налоговой ставки не выше определенного уровня. Максимальный размер ставки различался по категориям плательщиков и составлял в 1994-1995гг. для предприятий и организаций – 25%, для банков и страховщиков – 30%.

Во второй половине 90-х гг. прошлого века наметился небольшой позитивный сдвиг в сторону снижения налогового бремени. Так, в 1996 – 1997гг. максимальный размер ставки, по которой налог зачислялся в региональный бюджет, составлял 22%, но для банков, страховщиков и по прибыли предприятий, полученной от посреднических операций, по-прежнему – 30%.

Дальнейшее снижение налоговой ставки произошло в 1999г. : с 13% до 11% была снижена ставка налога для зачисления его в федеральный бюджет. Максимальный размер ставки налога на прибыль, в пределах которого субъекты федерации могли устанавливать ставку налога, применяемую для зачисления в региональные бюджеты, стал составлять: по прибыли предприятий и организаций от основной деятельности – 19%, а для банков, страховщиков и по прибыли, полученной от посреднических операций предприятиями – 27%.

Понижение ставки привело к активизации деятельности коммерческих структур и как следствие увеличению налоговой базы, что в свою очередь привело к росту поступлений по налогу. Таким обра-

зом, с конца 90-х гг. прошлого века наметилось усиление интереса к использованию стимулирующего потенциала налога на прибыль на основе снижения налогового бремени на товаропроизводителей.

Дальнейшие перемены в налогообложении прибыли связаны с принятием 25 главы НК РФ, которой с 1 января 2002г. регламентируется порядок применения налога на прибыль.

**Налогоплательщиками** налога на прибыль организаций признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

В целях стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности в декабре 2010 года в 25 главу Налогового кодекса внесено дополнение, в в соответствии с которым организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов на основании Федерального закона «Об инновационном центре «Сколково», в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков.

Участник проекта вправе использовать право на освобождение с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором был получен статус участника проекта. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, с которого участник проекта начал использовать право на освобождение он обязан направить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, установленные Налоговым кодексом для подтверждения такого права.

**Объектом обложения** является прибыль, полученная налогоплательщиком.

В целях налогообложения под прибылью понимается:

- 1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;
- 2) для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства – доходы, полученные представительством, уменьшенные на величину произведенных представительством расходов;
- 3) для иных иностранных организаций, кроме названных выше, – доходы, полученные от источников в РФ.

Доходы налогоплательщиков подразделяются на две группы: до-

ходы от реализации и внереализационные доходы. Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав. К внереализационным доходам относятся доходы, не связанные с реализацией товаров работ и услуг, а также имущественных прав.

К внереализационными, в частности, относятся доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду;
- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;
- и ряд других доходов.

Некоторые доходы, полученные налогоплательщиком, не включаются в налоговую базу. К ним относятся доходы:

- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- в виде имущества, полученного в счет вкладов в уставный (складочный) капитал организации;
- в виде средств и иного имущества, полученных в качестве безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном российским законодательством;
- в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- в виде средств или иного имущества, полученных по договорам кредита или займа или в счет погашения таких заимствований;
- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования;
- и другие аналогичные доходы.

Для определения прибыли налогоплательщики уменьшают полученные доходы на сумму расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком, а в некоторых

случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, убытки, понесенные налогоплательщиком.

Расходы в зависимости от их характера, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

К расходам, связанным с производством и реализацией, отнесены затраты:

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

Расходы, связанные с производством и реализацией объединяются в 4 группы:

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

Налоговый кодекс определяет конкретные виды затрат, включаемых в каждую из указанных групп.

*Материальные расходы включают в себя затраты налогоплательщика на приобретение:*

- сырья и материалов, используемых в производстве продукции, работ, услуг;
- материалов, используемых для упаковки продукции;
- инструментов, оснастки, спецодежды;
- комплектующих и полуфабрикатов;
- топлива, воды, энергии
- и некоторые другие расходы.

*К расходам на оплату труда относятся:*

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соот-

ветствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;
- начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в тяжелых, вредных, условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;
- стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);
- сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ;
- расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ;
- денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ;
- и ряд других расходов.

Для расчета сумм начисленной амортизации в целях налогообложения установлен особый порядок.

Амортизируемым имуществом признается имущество (основные средства и нематериальные активы) со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40000 рублей.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для достижения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируе-

мого имущества в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Амортизируемое имущество подразделяется на 10 амортизационных групп в соответствии со сроками его полезного использования:

первая группа – все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

вторая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

третья группа – имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

четвертая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

пятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

шестая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

седьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

восьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Амортизационные начисления рассчитываются на основе одного двух методов:

- 1) линейный метод;
- 2) нелинейный метод.

Налогоплательщики самостоятельно выбирают метод начисления амортизации по отношению ко всем объектам за исключением входящих в 8-10 группы зданий, сооружений, передаточных устройств и нематериальных объектов, в отношении которых может применяться только линейный метод начисления амортизации.

Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик имеет право перейти с нелинейного метода на линейный не чаще, чем раз в пять лет.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно.

При применении линейного метода амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объекты были введены в эксплуатацию и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта или когда он выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика.

Начисление амортизации осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для объекта исходя из его срока полезного использования.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = \left[ \frac{1}{n} \right] \times 100\% , (1)$$

где **K** – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости;

**n** – срок полезного использования, выраженный в месяцах.

Сумма начисленной амортизации определяется как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости объекта и нормы амортизации, установленной для него, исходя из срока его полезного использования.

При применении нелинейного метода амортизация начисляется по всем объектам, включенным в ту или иную амортизационную группу. На начало налогового периода по каждой амортизационной группе определяется суммарный баланс как сумма стоимости, входящих в нее объектов. В последующие периоды суммарный баланс увеличивается при включении новых объектов в группу и уменьшается при их выбытии их группы, начиная с первого числа месяца, следующего за вводом или выбытием объектов из группы. Также суммарный баланс ежемесячно уменьшается на сумму начисленной по группе амортизации.

В целях применения нелинейного метода применяются нормы амортизации, установленные в Налоговом кодексе по каждой из десяти амортизационных групп. Сумма начисленной за месяц амортизации определяется как произведение суммарного баланса амортизационной группы и нормы амортизации по следующей формуле:

$$A = B \times \frac{k}{100} , (2)$$

где **A** – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

**B** – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы;

**k** – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

При использовании нелинейного метода с месяца, следующего за месяцем, в котором суммарный баланс группы амортизируемого имущества станет менее 20000 руб., налогоплательщик может списать эту сумму на внереализационные расходы текущего периода.

В целях повышения инвестиционной активности налогоплательщикам предоставлено право включать в расходы отчетного (налогового) периода, учитываемые для целей налогообложения, расходы на капитальные вложения в размере не более 10%, а по основным средствам, входящим в 3-7 группы – не более 30% первоначальной стоимости основных средств также 10 или 30% от суммы расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом указанных сумм списанных в расходы.

Налогоплательщикам предоставлено право применения повышающих и понижающих коэффициентов к нормам амортизации в установленных Налоговым кодексом случаях. Так, например, повышающий коэффициент не более 2-х может применяться при использовании амортизируемых основных средств в условиях повышенной сменности или агрессивной среды. Повышающий коэффициент не более 3-х может применяться в отношении амортизируемого имущества, которое по условиям договора лизинга амортизируется лизингополучателем.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в частности относятся следующие расходы налогоплательщика:

- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов;
- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- расходы на содержание служебного транспорта;
- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах



норм, установленных Правительством РФ;

- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество
- расходы на командировки
- и ряд других расходов.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией. К ним, в частности, относятся, расходы:

- на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);
- в виде процентов по долговым обязательствам;
- на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- на формирование резервов по сомнительным долгам;
- на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной амортизации;
- на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;
- на услуги банков;
- другие обоснованные расходы.

В целях налогообложения к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде.

Не все расходы, осуществляемые налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде могут приниматься к уменьшению суммы полученных за данный период доходов.

При определении налоговой базы не учитываются, в частности, следующие расходы:

- суммы начисленных налогоплательщиком дивидендов;
- пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет и государственные внебюджетные фонды;
- взносы в уставный (складочный) капитал;
- платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- затраты на приобретение или создание амортизируемого имущества;
- вознаграждения руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

- премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- материальная помощь работникам.

Помимо указанных выше и еще целого ряда аналогичных расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, также не учитываются расходы, не являющиеся обоснованными или документально подтвержденными.

**Налоговой базой** по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток (отрицательная разница между доходами, и расходами), в данном периоде налоговая база признается равной нулю.

Налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде имеют право уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы. Такое уменьшение налоговой базы называется переносом убытка на будущее.

Налогоплательщик может осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий за ним год и далее.

**Налоговая ставка** установлена в размере **20%**. При этом предусматриваются самостоятельные ставки для зачисления налога в федеральный бюджет – **2%** и бюджеты субъектов Федерации – **18%**. При этом субъектам Федерации предоставлено право понижать ставку до **13,5%** для отдельных категорий налогоплательщиков.

В отношении отдельных видов доходов предусмотрены иные ставки:  
**9%** – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями;

**15%** – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций;

**15%** – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Налог, исчисленный по ставкам 9 и 15% в отношении отдельных видов доходов, полностью зачисляется в федеральный бюджет.

**Сумма налога** на прибыль определяется налогоплательщиком как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

**Налоговым периодом** по налогу на прибыль признается календарный год.

В течение налогового периода налогоплательщики должны уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль. Они могут выбирать один из двух способов уплаты авансовых платежей.

*Первый способ* включает в себя уплату ежемесячных авансовых платежей, исчисленных в установленном порядке. В этом случае отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, авансовые платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца отчетного периода.

*Второй способ* включает в себя уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной за месяц прибыли.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

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

Отдельные категории плательщиков уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода. В их число входят:

- организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем десяти миллионов рублей за каждый квартал;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг).

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, уста-

новленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Суммы авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного и налогового периода, засчитываются при уплате итоговых платежей отчетных периодов и налогового периода.

По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов и также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог, удерживается при выплате дохода и перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, не позднее дня следующего за днем выплаты указанных доходов.

Налогоплательщики обязаны не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода представлять в налоговые органы налоговые декларации по налогу на прибыль.

Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Принципиально новым элементом в порядке применения налога на прибыль стало введение налогового учета.

В целях получения информации, необходимой для расчетов по налогу на прибыль, а так же для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налога в бюджет налогоплательщики должны вести налоговый учет.

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в 25 главе НК РФ.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

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;
- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Содержание данных налогового учета является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну, за ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

Налог на прибыль относится к прямым налогам, причем объект обложения по нему и источник уплаты налога практически совпадают. Величина поступлений данного налога в бюджетную систему находится в прямой зависимости от доходов организаций налогоплательщиков. В этой связи важно, чтобы режим применения данного налога был оптимальным, т. е. не препятствовал стремлению к наращиванию доходов налогоплательщиков. Согласование интересов государства как получателя налога и интересов налогоплательщиков-организаций, рассматривающих полученную прибыль как источник своего развития и предпринимательского дохода, достигается через оптимизацию ставки налогообложения и применение налоговых льгот.

После введения 25 главы НК РФ произошло дальнейшее снижение ставки налога, суммарная максимальная ставка была понижена с 24% до 20%. При этом указанная глава НК не предусматривает каких-либо льгот по налогу на прибыль, но вместе с тем существенно расширяет права предприятий по отражению своих расходов при формировании налогооблагаемой прибыли. Идет поиск баланса интересов федерального центра и регионов, что получило свое отражение в структуре ставки по налогу на прибыль.

### **2.1.5. Государственная пошлина**

В составе федеральных налогов и сборов есть сбор, взимание которого связано с осуществлением определенных действий в пользу налогоплательщиков и является необходимым условием осуществления таких действий. Этим сбором является государственная пошлина.

С 01. 01. 2005г. взимание государственной пошлины осуществляется на основании главы 25. 3 НК РФ.

*Государственная пошлина* – сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления иные органы или к уполномоченным должностным лицам за совершением юридически значимых действий (в т. ч. за выдачей документов, их копий, дубликатов)

Плательщиками государственной пошлины признаются организации или физические лица, обращающиеся за совершением юридически значимых действий и выступающие ответчиками в судах, если решение вынесено не в их пользу и истец освобожден от уплаты госпошлины.

В случаях обращения за совершением юридически значимого действия одновременно нескольких лиц государственная пошлина распределяется между ними в равных долях или долях. При этом, если среди указанных лиц имеются освобождаемые от уплаты пошлины, сумма пошлины будет уменьшена пропорционально количеству лиц, освобожденных от нее, а оставшаяся часть распределяется к уплате между теми, кто не имеет права на освобождение от уплаты.

Государственная пошлина уплачивается плательщиками, обращающимися за совершением юридически значимых действий, до подачи заявлений, ходатайств, запросов, до совершения нотариальных действий и выдачи документов. Плательщики, выступавшие ответчиками в суде, при вынесении решения не в их пользу уплачивают госпошлину в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда.

Объектом налогообложения государственной пошлиной фактически является совершение юридически значимых действий и выдача документов, уполномоченными на то органами или должностными лицами.

*Государственная пошлина взимается:*

- при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям, в арбитражные суды, Конституционный Суд РФ и конституционные (уставные) суды субъектов РФ;
- за совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор или уполномоченными на то должностными лицами;
- за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые ор-



- ганами записи актов гражданского состояния;
- за государственную регистрацию юридических лиц, включая регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы юридических лиц;
- за государственную регистрацию индивидуальных предпринимателей;
- за выдачу документов судами и уполномоченными на то органами;
- за рассмотрение и выдачу документов, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также за совершение других юридически значимых действий.

Размер государственной пошлины вида юридически значимых действий, совершаемых в пользу организаций и физических лиц.

С исковых заявлений имущественного характера, подаваемых в суды общей юрисдикции и арбитражные суды, размер госпошлины зависит от суммы иска.

*Например, с исковых заявлений в суды общей юрисдикции размер госпошлины составит при сумме иска:*

- до 20 тыс. руб. включительно - 4% от цены иска, но не менее 400 руб. ;
- свыше 20 тыс. до 100 тыс. руб. включительно - 800 руб. и 3% от суммы, превышающей 20 тыс. руб. ;
- свыше 100 тыс. руб. и до 200 тыс. руб. включительно – 3200 руб. и 2% от суммы, превышающей 100 тыс. руб.
- свыше 200 тыс. руб. и до 1 млн. руб. включительно – 5200 и 1% суммы, превышающей 200 тыс. руб.
- свыше 1 млн. руб. – 13200 руб. и 0,5% с суммы, превышающей 1 млн. руб. , но не более 60 тыс. руб.

Приведенный пример показывает, что ставки строятся по принципу сложной регрессии, так как по мере нарастания суммы иска процентная часть ставки, применяемая к суммам, превысившим предыдущий уровень, снижается. Аналогичным образом строятся ставки по искам имущественного характера, подаваемым в арбитражные суды.

При подаче исковых заявлений неимущественного характера в суды общей юрисдикции и арбитражные суды размер государственной пошлины устанавливается в твердой сумме. Например, по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции с исковых заявлений неимущественного характера размер государственной пошлины,

взимаемой с физических лиц, составит 200 руб., а с организаций – 4000 руб.

По делам, рассматриваемым Конституционным судом РФ, размер пошлины с подаваемых жалоб, ходатайств, и заявлений установлен в твердых суммах. При направлении запроса или ходатайства размер госпошлины установлен 4500 руб. , при подаче жалобы физическим лицом – 300 руб.

За совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор, или должностными лицами уполномоченными на то органами государственной власти размер пошлины устанавливается в твердой сумме или в комбинированном виде (сочетание твердой суммы и процентов). В таблице 2 приведены размеры госпошлины уплачиваемой в наиболее распространенных случаях совершения нотариальных действий.

**Таблица 2. – Размеры государственной пошлины за совершение нотариальных действий**

<b>Вид нотариальных действий</b>	<b>Размер госпошлины</b>
Удостоверение доверенностей, требующих нотариальной формы	200руб.
Удостоверение договора об ипотеке жилого помещения в обеспечение возврата кредита, предоставленного на приобретение жилого дома, квартиры	200 руб.
Удостоверение учредительных документов организаций	500 руб.
Удостоверение завещания	100руб.
Удостоверение доверенности на право пользования и (или) распоряжения транспортными средствами:	
детям, супругу, родителям, братьям и сестрам	250 руб.
другим физическим лицам	400 руб.
За выдачу свидетельства о праве на наследство:	
детям, супругу, родителям, братьям и сестрам наследодателя	0,3% стоимости наследуемого имущества, но не более 100тыс. руб.

другим наследникам	0,6% от стоимости наследуемого имущества, но не более 1 млн. руб.
За выдачу дубликатов документов, хранящихся в делах государственных нотариальных контор, органов исполнительной власти	100 руб.

За государственную регистрацию актов гражданского состояния, совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из него, въездом в РФ и выездом за ее пределы, за регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и в целом ряде других случаев совершения юридически значимых действий размер пошлины установлен в твердых суммах. В таблице 3 приведены примеры размеров госпошлины, уплачиваемой в наиболее распространенных случаях.

Отдельным категориям физических лиц и организаций предоставлены льготы в форме освобождения от уплаты государственной пошлины. Состав льгот ярко свидетельствует об их социальной направленности.

Наиболее многочисленными льготами пользуются Герои СССР, Герои РФ, полные кавалеры ордена Славы, участники и инвалиды Великой Отечественной войны. Эти лица освобождаются от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции и Конституционном Суде РФ, в органах, совершающих нотариальные действия, и в органах, осуществляющих государственную регистрацию актов гражданского состояния.

**Таблица 3. – Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию и выдачу документов**

<b>Вид юридически значимых действий</b>	<b>Размер госпошлины</b>
Государственная регистрация заключения или расторжения брака, включая выдачу свидетельств	200руб.
Внесение исправлений и изменений в записи актов гражданского состояния, включая выдачу свидетельств	200 руб.
Выдача физическим лицам справок из архивов органов записи актов гражданского состояния	100 руб.

Выдача паспорта гражданина РФ, удостоверяющего личность гражданина РФ за пределами РФ/при выдаче паспорта содержащего электронный носитель информации	1000руб. /2500 руб.
Выдача приглашения на въезд в РФ иностранным гражданам, за каждого приглашенного	500 руб.
Выдача разрешений на привлечение и использование иностранных работников, за каждого работника	6000 руб.
Прием в гражданство РФ, восстановление гражданства, выход из гражданства	2000 руб.
Государственная регистрация юридического лица (кроме политических партий)	4000руб.
Государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя	800 руб.
Государственная регистрация транспортного средства и совершение юридических действия, связанных с выдачей регистрационных знаков на автомобиль	1500 руб.

Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций установлены в разрезе видов юридически значимых действий.

*По делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, от уплаты государственной пошлины, в частности, освобождаются:*

- 1) истцы – по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания);
- 2) истцы – по искам о взыскании алиментов;
- 3) истцы – по искам о возмещении вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, а также смертью кормильца;
- 4) истцы – по искам о возмещении материального ущерба, причиненного преступлением;
- 5) физические лица при подаче заявлений об усыновлении (удочерении) ребенка;
- 6) общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков, и истцы инвалиды 1 и 2 групп освобождаются от уплаты пошлины с суммы иска не превышающей 1 млн. руб. В случае превышения цены иска 1 млн. руб. пошлина уменьшается на сумму, подлежащую уплате при цене иска 1 млн. руб.

*От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются:*

1) прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и общественных интересов;

2) истцы по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка;

3) общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков, и истцы инвалиды I и II групп освобождаются от уплаты пошлины с суммы иска не превышающей 1 млн. руб. В случае превышения цены иска 1 млн. руб. пошлина уменьшается на сумму, подлежащую уплате при цене иска 1 млн. руб.

*От уплаты государственной пошлины за, совершение нотариальных действий, в частности, освобождаются:*

1) органы государственной власти, местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в случаях, предусмотренных законом;

2) инвалиды I и II групп – на 50% по всем видам нотариальных действий;

3) физические лица – за удостоверение завещаний имущества в пользу государства;

4) общественные организации инвалидов -по всем нотариальным действиям;

5) физические лица, проживавшие совместно с наследодателем на момент его смерти и продолжающие проживать там же после его смерти, – за выдачу свидетельств о праве на наследство жилого дома, земельного участка на котором он расположен, квартиры, комнаты;

6) физические лица – за выдачу свидетельств о праве на наследство имущества лиц, погибших в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо с выполнением долга гражданина РФ по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка, а также имущества лиц, подвергшихся политическим репрессиям;

7) граждане за выдачу свидетельств о праве на наследство вкладов в банках, страховых сумм по договорам личного и имущественного страхования, сумм оплаты труда, авторских прав и сумм авторского вознаграждения, предусмотренных законодательством об интеллектуальной собственности;

*От уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния, в частности, освобождаются:*

1) физические лица – за внесение исправлений и (или) изменений

записей актов гражданского состояния и выдачу свидетельств в связи с ошибками допущенными при государственной регистрации актов гражданского состояния допущенными работниками производившими государственную регистрацию;

2) физические лица – за выдачу им справок о регистрации актов гражданского состояния, для представления в уполномоченные органы по вопросам назначения или перерасчета пенсий и пособий;

3) физические лица за выдачу извещений об отсутствии актов гражданского состояния для восстановления утраченных записей актов гражданского состояния.

Суды общей юрисдикции или мировые судьи, арбитражные суды, Конституционный Суд РФ и конституционные суды субъектов РФ исходя из имущественного положения плательщика, вправе уменьшить размер государственной пошлины, а также отсрочить или рассрочить ее уплату.

Отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины предоставляется по ходатайству заинтересованного лица на срок до 1 года. За пользование предоставленной отсрочкой или рассрочкой по уплате государственной пошлины проценты не начисляются в течение всего срока.

Государственная пошлина уплачивается в наличных рублях в банки, а также путем перечисления сумм государственной пошлины со счета плательщика через банки.

В некоторых случаях (внесения в большем размере, чем это требуется; возвращения или отказа в принятии заявления; отказа лиц, уплативших пошлину, от совершения юридически значимого действия или от получения документа до обращения в орган, совершающий данное юридически значимое действие и др.) государственная пошлина или ее часть подлежит возврату. Возврат государственной пошлины производится по заявлению налогоплательщика, подаваемому в налоговый орган в течение 3-х лет со дня ее уплаты.

### **2.1.6. Налоги и сборы, взимаемые при использовании природных ресурсов**

Данная группа налогов и платежей, также как другие налоги, выполняет фискальную функцию. Государство при этом реализует свое право получать доход от принадлежащей ему собственности. Такой подход позволяет получить часть средств, необходимых для финан-

сирования мероприятий по сохранению и восстановлению природной среды. В то же время этой группе налогов в большей мере, чем другим, присуща регулирующая функция, они являются финансовым инструментом государственного регулирования природопользования.

Налоговым кодексом в составе федеральных налогов предусмотрен ряд налогов, которые могут использоваться в качестве инструментов влияния на пользователей природных ресурсов. К ним относятся:

- налог на добычу полезных ископаемых;
- сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
- водный налог.

**Налог на добычу полезных ископаемых.** Недра в границах территории РФ, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы являются государственной собственностью. Вопросы владения, пользования и распоряжения недрами находятся в совместном ведении РФ и субъектов РФ.

Пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности. Пользование недрами в России является платным, одной из форм платности служит «Налог на добычу полезных ископаемых», применения которого установлен 26 главой Налогового кодекса РФ, положения которой вступили в силу с 01. 01. 2002г.

**Налогоплательщиками** налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ.

**Объектом налогообложения** признаются:

- 1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование;
- 2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;
- 3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ.

Полезным ископаемым считается продукция горнодобывающей промышленности, содержащаяся в добытом из недр минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая установленному стандарту качества.

Видами полезных ископаемых являются:



- 1) антрацит, каменный и бурый уголь и горючие сланцы;
- 2) торф;
- 3) углеводородное сырье (нефть, газ, газовый конденсат);
- 4) руды черных, цветных и редких металлов;
- 5) природные алмазы и другие драгоценные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);
- 6) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий);
- 7) подземные минеральные воды ряд других видов полезных ископаемых.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого как стоимость добытых полезных ископаемых, а по углю и углеводородному сырью как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

**Налоговая база** исчисляется исходя из количества добытых полезных ископаемых отдельно по каждому их виду. В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема прямым методом с помощью измерительных средств и устройств. В случае если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод – по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

Стоимость добытого полезного ископаемого рассчитывается как произведение количества добытого полезного ископаемого на стоимость единицы добытого полезного ископаемого, исчисленную исходя из цен реализации без учета НДС.

**Налоговый период** по налогу на добычу полезных ископаемых составляет календарный месяц.

**Ставки налога** устанавливаются в процентах от стоимости добытого полезного ископаемого за исключением попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Размер ставки зависит от вида полезных ископаемых. Так, например, ставки составляют при добыче:

- подземных минеральных вод – 7,5%;
- алмазов, драгоценных и полудрагоценных камней – 8%;

- торфа и каменного угля – 4%;
- антрацита – 47 руб. за тонну;
- угля коксующегося – 57 руб. за тонну;
- угля бурого – 11 руб. за тонну.

В некоторых случаях применяется ставка 0% (0 рублей в отношении попутного газа). В частности, она применяется при добыче:

- полезных ископаемых в части нормативных потерь;
- подземных вод, содержащих полезные ископаемые при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;
- полезных ископаемых при разработке некондиционных или ранее списанных запасов полезных ископаемых;
- минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации;
- подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях (орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм и других объектов сельскохозяйственного назначения).

**Сумма налога** по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, отдельно по каждому полезному ископаемому по итогам каждого налогового периода.

Сумма налога по углю и углеводородному сырью определяется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Налог уплачивается не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование на территории России. Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

**Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.** Федеральным Законом № 148-ФЗ от 11. 11. 2003г. вторая часть НК РФ была дополнена главой 25. 1. «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов», вступившей в силу с 01. 01. 2004г.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории РФ.

**Плательщиками сбора** за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

**Объектами обложения** являются объекты животного мира и водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным в статье 333. 3 НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, выдаваемого в соответствии с законодательством РФ.

**Ставки сбора** за каждый объект животного мира устанавливаются в рублях за каждое животное. Примерставки сбора приведен в таблице 4.

*Таблица 4. – Ставки сбора за пользование объектами животного мира*

Наименование объекта животного мира	Ставка, руб. /животное
Медведь бурый камчатских популяций	6000
Медведь буры (кроме камчатских популяций)	3000
Благородный олень, лось	1500
Косуля, кабан, кабарга, рысь, росомаха	450
Соболь, выдра	120
Фазан, тетерев	20

Ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование ими осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира и водных биологических ресурсов;

- изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов, за исключением морских млекопитающих, устанавливаются дифференцированно по водным бассейнам и видам объектов. Пример ставки сбора приведен в таблице 5.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого объекта животного мира и водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов и ставки сбора.

**Таблица 5. – Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов**

<b>Наименование объекта водных биологических ресурсов</b>	<b>Ставка сбора в руб. / тонну</b>
Дальневосточный бассейн (Чукотское, Восточно-Сибирское, Берингово, Охотское, Японском моря и Тихий океан)	
Краб камчатский, краб синий	35000
Нерка	20000
Горбуша	3500
Треска	3000
Северный бассейн (Белое море, море Лаптевых, Карское море, Баренцево море)	
Палтус	7000
Треска	5000
Сельдь	400

Плательщики сбора за пользование объектами животного мира уплачивают его при получении разрешения на добычу объектов животного мира.

Плательщики сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают его в виде разового и регулярных взносов.

Сумма разового взноса составляет 10% от исчисленной суммы сбора. Уплата разового взноса производится при получении разрешения

на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Оставшаяся сумма сбора, равная разности между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится плательщиками по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу объектов животного мира.

Уплата сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов производится:

- плательщиками – физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, – по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;
- плательщиками – организациями и индивидуальными предпринимателями – по месту своего учета.

Суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

*Водный налог.* Налоговым инструментом регулирования водопользования служит водный налог, который применяется на основании Федеральным законом от главы 25. 2 Налогового кодекса РФ.

**Налогоплательщиками** водного налога являются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством РФ.

Организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса Российской Федерации не являются плательщиками данного налога<sup>28</sup>.

**Объектами налогообложения** признаются следующие виды пользования водными объектами (виды водопользования):

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;

<sup>28</sup> Водный кодекс введен в действие с 01.01.2007.

4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях.

Некоторые виды водопользования не признаются объектами налогообложения. К ним в частности относятся:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- использование акватории водных объектов для плавания на судах;
- использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;
- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;
- забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения, полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан;
- использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты
- и в некоторых других случаях.

**Налоговая база** определяется налогоплательщиком отдельно по каждому виду водопользования в отношении каждого водного объекта.

В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотах и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубометров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

**Налоговым периодом** признается квартал.

**Налоговые ставки** устанавливаются по каждому из видов водопользования.

Ставки налога при заборе воды из водных объектов устанавливаются в рублях за 1000м<sup>3</sup> забранной воды по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам.

*Например, по центральному экономическому району для бассейна реки Волга установлена ставка 288 руб. за 1000м<sup>3</sup>, а в Северном экономическом районе для бассейна реки Волга установлена ставка 300 руб. за 1000м<sup>3</sup>. Для тех же экономических районов по бассейну реки Нева установлены ставки соответственно 264 руб. и 252 руб. за 1000 м<sup>3</sup>.*

При заборе воды сверх установленных лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения увеличиваются в пять раз.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 рублей за 1000м<sup>3</sup> воды, забранной из водного объекта.

Ставки налога при использовании акватории поверхностных водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях устанавливаются в тыс. руб. в год за 1 км<sup>2</sup> используемой акватории в разрезе экономических районов.

*Например, в Центральном экономическом районе установлена ставка 30,84 тыс. руб./км<sup>2</sup>, а в Северном экономическом районе – 32,16 тыс. руб./км<sup>2</sup>*

Ставки налога при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики установлены в рублях за 1 тыс. кВтч по бассейнам рек, озер, морей.

*Например, по бассейну реки Волга установлена ставка 9,84 руб., по бассейну реки Нева – 8,76 руб. за кВтч*

Ставки налога при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях устанавливаются в рублях за 1000м<sup>3</sup> сплавляемой древесины на каждые 100км по бассейнам рек.

*Например, по бассейну рек Волга и Нева ставки налога составят соответственно 1636,8 и 1656 руб. за 1000м<sup>3</sup> на каждые 100км.*

Налогоплательщик по итогам каждого налогового периода самостоятельно исчисляет сумму налога как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки. Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования.

Общая сумма налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения. Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога.

## 2.2. Региональные и местные налоги

Россия относится к государствам федеративного типа и имеет сложное административно-территориальное деление в рамках субъектов Федерации. В соответствии с этим сформирована и структура налоговой системы, которая является трехуровневой. Наряду с федеральными налогами состав налоговой системы образуют региональные и местные налоги. Налоговым кодексом РФ установлен закрытый перечень региональных и местных налогов.

*Региональные налоги включают в себя:*

- налог на имущество организаций;
- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес.

Налогисубъектов Федерации устанавливаются и вводятся на основе НК РФ и законов субъектов РФ и обязательны к применению на территориях соответствующих субъектов РФ. Субъекты РФ в пределах установленных НК РФ определяют ставки налогов, порядок и сроки их уплаты, могут также предусматривать льготы в отношении этих налогов для отдельных категорий налогоплательщиков.

Источником доходов региональных бюджетов наряду с федеральным налогом на прибыль должны служить региональные налоги, основным из которых является налог на имущество организаций. Поскольку объектом налога обложения здесь служит не доход, а имущество, этот источник обладает относительной стабильностью. Значительным фискальным потенциалом обладает и транспортный налог. С учетом непрерывного роста количества транспортных средств поступления по этому налогу должны иметь тенденцию к росту.



Необходимо, чтобы сформированная ходе налоговой реформы совокупность региональных налогов вместе с региональной частью налога на прибыль обеспечивала финансовые потребности регионов и давала бы в руки региональных органов власти действенные инструменты влияния на субъекты хозяйственной деятельности регионов.

### 2.2.1. Налог на имущество организаций

Налог на имущество предприятий был введен в РФ с 1 января 1992 г. на основании Закона РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий».

Введение налога на имущество преследовало фискальные цели, вместе с тем устанавливаемый налог на имущество должен был стать экономическим стимулом повышения эффективности использования производственных фондов.

Фискальные возможности налога на имущество предприятий довольно значительные. Дело в том, что в отличие от налога на прибыль и любых других налогов на доходы данный налог не зависит от того, получают ли налогоплательщики доходы или нет. Базой для его исчисления является стоимость имущества предприятий. Это способствует стабильности поступления платежей по налогу на имущество в отличие от налоговых платежей, объектом обложения которыми выступают доходы. В то же время такой объект обложения как имущество сложнее вывести из-под налогообложения, чем доходы, что повышает его фискальный потенциал.

Налог на имущество был призван повысить заинтересованность предприятий в более эффективном использовании своего имущества и способствовать ликвидации излишнего, неиспользуемого имущества. Однако регулирующая функция данного налога не была реализована в полной мере, в частности потому, что на нее оказывает противоположное воздействие налог на прибыль. В результате реализации ненужного имущества у предприятий может образоваться доход, который подлежит налогообложению, следовательно, увеличивается сумма налога на прибыль, что не отвечает интересам предприятия. Некоторые экономисты предлагали для усиления стимулирующего воздействия налога исключить из состава прибыли, подлежащей налогообложению, прибыль от реализации имущества, но эти предложения не были приняты.

Многие экономисты обращали внимание на то, что ставка налога

на имущество организаций, установленная в размере 2%, для большинства предприятий являлась непомерно высокой, налог на имущество съедал доходы предприятий и частично их оборотные средства, поскольку он должен уплачиваться вне зависимости от объема полученных доходов и даже в случае убыточной деятельности.

Другим негативным воздействием налога на имущества признавалось то, что этот налог снижает заинтересованность предприятий в обновлении основных средств. Налог взимается с балансовой стоимости имущества, а основные средства числятся на балансе по остаточной стоимости. Чем более старыми являются машины и оборудование, тем ниже их остаточная стоимость и меньше сумма налога на имущество. Обновление основных средств приводит к увеличению стоимости имущества и в результате растет сумма уплачиваемого налога. Тем самым в целях снижения налога на имущество предприятия налогоплательщики не были заинтересованы в обновлении производственного потенциала. Для того, чтобы этого не происходило экономисты предлагали дифференцировать ставки налога на имущество: по более низким ставкам облагать стоимость вновь введенных в эксплуатацию машин и оборудования, а по более высоким облагать стоимость устаревших, морально изношенных элементов основных фондов.

В процессе реформирования налоговой системы налог на имущество организаций совершенствовался, объектом обложения по налогу стали только основные средства, причем налог взимается с их остаточной стоимости. Тем самым были решены основные проблемы, связанные с применением данного налога.

С 2004 г. налог на имущество организаций применяется в соответствии с положениями 30 главы «Налог на имущество организаций» Налогового кодекса РФ.

**Налогоплательщиками** признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность через постоянное представительство и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ.

**Объектом налогообложения** для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств.

**Объектом налогообложения** для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представитель-

ства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

**Объектом налогообложения** иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства признается находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее таким организациям на праве собственности.

*Не признаются объектом налогообложения в числе прочего:*

- 1) земельные участки и иные объекты природопользования;
- 2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ;
- 3) объекты культурного наследия (памятники истории и культуры) федерального значения;
- 4) объекты движимого имущества, относящиеся к основным средствам принятые на учет с 01. 01. 2013г.

**Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов РФ и не должны превышать 2,2%. Допускается установление дифференцированных ставок налога в зависимости от категорий плательщиков или имущества, являющегося объектом налогообложения.

На территории Ярославской области установлена ставка налога на имущество организаций – 2,2%. Пониженные ставки установлены для организаций коммунального комплекса в отношении имущества, используемого для сбора, очистки, распределения воды, удаления и обработки сточных вод (в том числе его ремонта и обслуживания). Для указанных организаций, у которых у которых в общей выручке от реализации водоснабжения и водоотведения доля выручки от услуг бюджетным учреждениям и населению непосредственно и (или) через управляющие организации составляет более 40% установлена ставка – 1,1%, если доля составляет 70%, применяется ставка – 0,6%.<sup>29</sup>

В качестве **льгот** по налогу применяется освобождение от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков. В соответствии с Налоговым кодексом от налогообложения освобождаются:

- 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы в отношении имущества используемого для возложенных на них функций;

<sup>29</sup> Закон Ярославской области №46-з от 15.10.2003 (в ред. от 02.06.2014) «О налоге на имущество организаций в Ярославской области», ст. 2.

2) религиозные организации в отношении имущества, используемого для религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов, в которых инвалиды составляют не менее 80%;

4) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково».

5) имущество протезно-ортопедических предприятий;

6) имущество коллегий адвокатов;

7) имущество государственных научных центров.

Законом Ярославской области « О налоге на имущество организаций в Ярославской области» от налогообложения также освобождаются<sup>30</sup>:

- участники инвестиционной деятельности, реализующие приоритетные инвестиционные проекты Ярославской области, в соответствии с законодательством Ярославской области об инвестиционной деятельности на территории Ярославской области;

- сельскохозяйственные товаропроизводители в общей выручке (доходе) от реализации товаров (работ, услуг) которых доля выручки (доходов) составляет не менее 70%.

**Налоговым периодом** по налогу признается календарный год, отчетными – первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Законодательный орган субъекта РФ может не устанавливать отчетные периоды, но в таком случае в течение года не будет поступлений налога в региональные бюджеты, что вряд ли устроит регионы. Следовательно, можно предположить, что регионы не захотят использовать свое право в части отмены отчетного периода по налогу на имущество организаций.

**Налоговая база** определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы учитывается остаточная стоимость имущества. Если по объектам облагаемого имущества не предусмотрено начисление амортизации их стоимость для целей налогообложения определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений в конце каждого налогового (отчетного) периода.

---

<sup>30</sup> Закон Ярославской области №46-з от 15.10.2003 (в ред. от 02.06.2014) «О налоге на имущество организаций в Ярославской области», ст. 3.1.

Налоговая база в отношении имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянное представительство, признается инвентаризационная стоимость объектов недвижимости по данным органов технической инвентаризации.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно, отдельно в отношении имущества по местонахождению организации (месту постановки на налоговый учет), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отельный баланс, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Среднегодовая стоимость облагаемого налогом имущества определяется как частное от деления суммы полученной от сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца отчетного (налогового) периода и первое число месяца следующего отчетным периодом (последнее число последнего месяца налогового периода) на количество месяцев отчетном (налоговом) периоде, увеличенное на единицу.

Для определения налоговой базы за 1 квартал нужно сложить балансовую стоимость имущества, подлежащего налогообложению, по данным на 01. 01. ; 01. 02; 01. 03; 01. 04 и полученную сумму разделить на 4:

$$\frac{01.01. + 01.02. + 01.03 + 01.04}{4}$$

Для определения налоговой базы за полугодие нужно сложить балансовую стоимость имущества, подлежащего налогообложению, по данным на: 01. 01. ; 01. 02; 01. 03;и 01. 04; 01. 05; 01. 06; 01. 07 и полученную сумму разделить на 7:

$$\frac{01.01. + 01.02. + 01.03 + 01.04 + 01.05 + 01.06. + 01.07.}{7}$$

Для определения налоговой базы за полугодие нужно сложить балансовую стоимость имущества, подлежащего налогообложению, по данным на: 01. 01. ; 01. 02; 01. 03;и 01. 04; 01. 05; 01. 06; 01. 07;01. 08; 01. 09; 01. 10; и полученную сумму разделить на 10:

$$\frac{01.01. + 01.02. + 01.03 + 01.04}{10} + \frac{01.05 + 01.06. + 01.07. + 01.08. + 01.09. + 01.10}{10}$$

Для расчета налоговой базы за налоговый период (год) нужно сложить балансовую стоимость имущества, подлежащего налогообложению, по данным на: 01. 01. ; 01. 02; 01. 03;и 01. 04; 01. 05; 01. 06; 01. 07;01. 08; 01. 09; 01. 10;01. 11; 01. 12; 01. 01. следующего за налоговым периодом года и полученную сумму разделить на 13:

$$\frac{01.01. + 01.02. + 01.03 + 01.04 + 01.05 + 01.06. + 01.07.}{13} +$$

$$+ \frac{01.08. + 01.09. + 01.10 + 01.11 + 01.12. + 31.12}{13}$$

Сумма налога определяется как произведение налоговой ставки и налоговой базы. Сумма авансового платежа по итогам каждого отчетного периода исчисляется в размере 1/4 произведения налоговой ставки и налоговой базы определенной за отчетный период. Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, рассчитывается как разница между исчисленной суммой налога и суммой уплаченных авансовых платежей.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу устанавливают органы власти субъектов РФ. По истечении каждого отчетного и налогового периода налогоплательщики обязаны представлять по своему местонахождению и местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу. Расчеты по авансовым платежам представляются не позднее 30 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Декларация по налогу – не позднее 30 марта года следующего за истекшим налоговым периодом. Законом Ярославской области установлено: авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 25 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом<sup>31</sup>.

### 2.2.2. Транспортный налог

Федеральным законом от 24 июля 2002 г. №110-ФЗ раздел IX НК РФ дополнен главой 28 «Транспортный налог», которой устанавливается

<sup>31</sup> Закон Ярославской области №46-з от 15.10.2003 (в ред. от 02.06.2014) «О налоге на имущество организаций в Ярославской области», ст. 3.

порядок применения транспортного налога.

**Налогоплательщиками** признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

**Объектом налогообложения** признаются:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;
- самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке.

Таким образом, в транспортном налоге в объект обложения включены наземные транспортные средства, а также водные и воздушные транспортные средства. До введения транспортного налога наземные транспортные средства были объектом обложения налогом с владельцев автотранспортных средств, а водные и воздушные транспортные средства были самостоятельным объектом обложения налогом на имущество физических лиц.

**Не являются объектом налогообложения:**

- 1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с. ;
- 2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- 3) промысловые морские и речные суда;
- 4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- 5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- 6) транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного



управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

**Налоговая база** определяется отдельно по каждому транспортному средству:

1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, – как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – как валовая вместимость в регистровых тоннах;

3) в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше, – как единица транспортного средства.

**Налоговым периодом** признается календарный год. Налогоплательщикам организациям по решению органов власти субъектов Федерации могут устанавливаться отчетные периоды как первый, второй и третий кварталы года.

**Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства, на основе ставок налога, установленных Налоговым кодексом РФ. При этом налоговые ставки, установленные Налоговым кодексом, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в десять раз (уменьшение не применяется в отношении легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с.). Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств.

В таблице 6 приведены примеры ставок транспортного налога некоторым видам транспортных средств, установленные Налоговым кодексом РФ и Законом Ярославской области от 15. 10. 2003г. №47-з.<sup>32</sup>

<sup>32</sup> Закон Ярославской области от 15.10.2003 № 47-з (в ред. от 02.06.2014), ст. 2.



**Таблица 6. – Ставки транспортного налога**

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка, руб./л.с.	
	Установленная в НК РФ	Установленная Законом Ярославской области
Автомобили легковые с мощностью двигателя:		
до 81 л.с.	2,5	13,1
свыше 81 л.с. до 100 л.с. включительно		15,8
свыше 100 л.с. до 150 л.с. включительно	3,5	28,1
свыше 150 л.с. до 200 л.с. включительно	5	45
свыше 200 л.с. до 250 л.с. включительно	7,5	68
свыше 250 л.с.	15	145
Мотоциклы и мотороллеры:		
до 20 л.с. включительно	1	7,5
свыше 20 л.с. до 35 л.с. включительно	2	12,7
свыше 35 л.с.	5	38

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются им органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В 2013 г. в отношении дорогостоящих автомобилей введены повышающие коэффициенты, которые должны применяться при исчислении суммы налога:

1,1 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет;

1,3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 1 года до 2 лет;

1,5 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 1 года;

2 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 миллионов до 10 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет;

3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 миллионов до 15 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет;

3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 миллионов рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей для целей налогообложения определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли. Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей размещается ежегодно не позднее 1 марта на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Налогоплательщики – организации, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

**Уплата налога** производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, установленные законами субъектов РФ.

Налогоплательщики физические лица уплачивают налог на основе налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Срок уплаты налога для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов РФ.

Законом Ярославской области установлен следующий порядок уплаты налога организациями. Для налогоплательщиков – организаций отчетными периодами признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал календарного года. Суммы авансовых платежей должны уплачиваться не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Сумма налога, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией по итогам налогового периода, уплачивается в срок не позднее 10 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В соответствии с налоговыми полномочиями субъектов РФ в Ярославской области установлены следующие льготы по уплате транспортного налога для отдельных категорий налогоплательщиков.<sup>33</sup>

Налоговая льгота предоставляется следующим категориям налогоплательщиков, являющихся физическими лицами:

- 1) пенсионерам, получающим пенсию, назначенную в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации;
- 2) гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- 3) одному из родителей (усыновителей, опекунов, попечителей) в семье, относящейся к многодетной в соответствии с Законом Ярославской области «Социальный кодекс Ярославской области».

Указанные налогоплательщики освобождаются от уплаты налога в отношении легкового автомобиля с двигателем мощностью до 100 л. с. включительно, а в отношении легкового автомобиля с двигателем мощностью свыше 100 л.с. либо иного транспортного средства – на сумму налога, рассчитанную для легкового автомобиля с двигателем мощностью 100 л.с.

Налоговая льгота предоставляется налогоплательщику в отношении одного транспортного средства по его выбору на основании письменного заявления, поданного в соответствующий налоговый орган, и документа, подтверждающего принадлежность налогопла-

<sup>33</sup> Закон Ярославской области от 15.10.2003 № 47-з (в ред. от 02.06.2014), ст. 7.

тельщика к одной из указанных выше категорий.

Налогоплательщику, имеющему право на получение налоговой льготы по нескольким основаниям, налоговая льгота предоставляется по одному из оснований по его выбору.

От уплаты налога (за исключением налога в отношении легковых автомобилей) освобождаются сельскохозяйственные товаропроизводители в общей выручке (доходе) от реализации товаров (работ, услуг) которых доля выручки (доходов) составляет не менее 70%.

От уплаты налога освобождаются предприятия общественного питания, обслуживающие школьные столовые, столовые при высших и средних учебных заведениях, больницах.

От уплаты налога освобождаются региональные организации (отделения) общероссийских общественных организаций инвалидов, а также организации, в которых на условиях трудового договора работают более 50% инвалидов, при условии, что их доля в фонде оплаты труда составляет не менее 25%.

От уплаты налога освобождаются участники инвестиционной деятельности, реализующие приоритетные инвестиционные проекты Ярославской области, в соответствии с законодательством Ярославской области об инвестиционной деятельности на территории Ярославской области.

Приведенный перечень льгот показывает, что они направлены на обеспечение социальной защищенности определенных социальных групп, на развитие сельскохозяйственного производства и на повышение инвестиционной активности в регионе.

### **2.2.3. Налог на игорный бизнес**

Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. № 182-ФЗ часть вторая НК дополнена главой 29 «Налог на игорный бизнес», вступившей в силу с 1 января 2004 г.

Основные понятия, используемые в налогообложении игорного бизнеса, включают в себя:

игорный бизнес- предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр;

игровое поле - специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная

игра с любым количеством участников азартной игры и только с одним работником организатора азартной игры, участвующим в указанной игре.

**Налогоплательщиками** признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

**Объектами налогообложения** признаются:

- 1) игровой стол <sup>34</sup>;
- 2) игровой автомат <sup>35</sup>;
- 3) процессинговый центр тотализатора <sup>36</sup>;
- 4) процессинговый центр букмекерской конторы <sup>37</sup>;
- 5) пункт приема ставок тотализатора <sup>38</sup>;
- 6) пункт приема ставок букмекерской конторы <sup>39</sup>.

Налогоплательщик обязан поставить на учет по месту установки (нахождения) каждый объект налогообложения, не позднее, чем за два рабочих дня до даты установки (открытия) каждого объекта налогообложения. В аналогичном порядке налогоплательщик обязан зарегистрировать в налоговых органах любое изменение количества

34 Игровое оборудование, которое представляет собой место с одним или несколькими игровыми полями и при помощи которого организатор азартных игр проводит азартные игры между их участниками либо выступает в качестве их участника через своих работников.

35 Игровое оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), используемое для проведения азартных игр с материальным выигрышем, который определяется случайным образом устройством, находящимся внутри корпуса такого игрового оборудования, без участия организатора азартных игр или его работников.

36 Часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок тотализатора.

37 Часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы.

38 Территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр букмекерской конторы.

39 Территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр тотализатора.

объектов налогообложения не позднее, чем за два рабочих дня до даты установки (открытия) или выбытия (закрытия) каждого объекта налогообложения. Налоговая база по каждому из объектов налогообложения определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

**Налоговым периодом** признается календарный месяц.

**Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол – от 25000 до 125000 рублей;
- 2) за один игровой автомат – от 1500 до 7500 рублей;
- 3) за один процессинговый центр тотализатора – от 25000 до 125000 рублей;
- 4) за один процессинговый центр букмекерской конторы – от 25 000 до 125 000 рублей;
- 5) за один пункт приема ставок тотализатора – от 5 000 до 7 000 рублей;
- 6) за один пункт приема ставок букмекерской конторы – от 5 000 до 7 000 рублей.

В случае если ставки налогов не установлены законами субъектов РФ, ставки налогов устанавливаются в минимальных размерах.

В Ярославской области установлены следующие ставки налога на игорный бизнес <sup>40</sup>:

за один процессинговый центр тотализатора – 125000 рублей;

за один процессинговый центр букмекерской конторы – 125000 рублей.

за один пункт приема ставок тотализатора – 7000 рублей;

за один пункт приема ставок букмекерской конторы – 7000 рублей.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

В случае, если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту его учета в качестве налогоплательщика ежемесячно не позднее 20-го числа ме-

---

<sup>40</sup> Закон Ярославской области от 24.09 2003 № 39-з «Об установлении ставок налога на игорный бизнес на территории Ярославской области» (в ред. от 03.04.2012), ст. 1.

сяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При установке новых объектов налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту исчисляется как произведение количества новых объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этим объектам исчисляется как произведение количества новых объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект (объекты) налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

Самостоятельный уровень налоговой системы образуют **местные налоги**. На начальном этапе становления современной российской налоговой системы количество местных налогов было очень большим. Перечень местных налогов, установленный Законом «Об основах налоговой системы в РФ»<sup>41</sup>, включал в себя 23 местных налога и сбора, в числе которых были такие сборы с владельцев собак, сбор за уборку территорий населенных пунктов, сбор на содержание милиции, сбор за автопарковку и множество иных сборов. Поступления от местных налогов и сборов были незначительными и не оправдывали затрат на их администрирование. В процессе реформирования налоговой системы России количество налогов, относимых к этому уровню налоговой системы, сократилось до двух:

<sup>41</sup> Закон «Об основах налоговой системы в РФ» утратил силу в связи с введением в действие Налогового кодекса РФ.

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

#### 2.2.4. Земельный налог

Федеральным законом от 29. 11. 2004г. №141-ФЗ НК РФ дополнен новым разделом – раздел X «Местные налоги» и главой, которая вошла в этот раздел «Земельный налог». С 01. 01. 2006г. утратил силу Закон РФ «О плате за землю» от 11 октября 1991 г. № 1738-1, на основании которого взимался земельный налог с 01. 01. 1992г.

Земельный налог устанавливается Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязательны к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, могут также устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

**Налогоплательщиками** налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения земельные участки:



1) изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;

2) ограниченные в обороте 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;

3) в составе земель лесного фонда;

4) занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

**Налоговая база** определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований определяется по каждому муниципальному образованию как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная доле земельного участка.

В тех случаях, когда земельный участок находится в собственности нескольких лиц, налоговая база определяется отдельно в отношении доли каждого собственника.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налогоплательщики – физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налоговая база для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом (за исключением индивидуальных предпринимателей), определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним<sup>42</sup>.

<sup>42</sup> Орган, осуществляющий ведение кадастра недвижимости – Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10000 рублей на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

- 1) Героев СССР, Героев РФ, полных кавалеров ордена Славы;
- 2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 года;
- 3) инвалидов с детства;
- 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- 5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с законодательством о социальной защите граждан подвергшихся воздействию радиации в результате техногенных аварий;
- 6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
- 7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Если размер не облагаемой налогом суммы, превысит размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

**Налоговым периодом** признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков – организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый, второй и третий кварталы календарного года.

При установлении налога представительный орган муниципально-го образования вправе не устанавливать отчетный период.

**Налоговые ставки** устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать:

1. 0,3% 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;
- ограниченных в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2. 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и разрешенного использования земельного участка.

Налоговые льготы установлены в форме освобождения от налогообложения. В частности освобождаются от налогообложения:

1. организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;
2. организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
3. религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;
4. общероссийские общественные организации инвалидов среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, – в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности.

Решением муниципалитета г. Ярославля дополнительно предоставлены льготы в форме освобождения от налога <sup>43</sup>:

в размере 100% следующим категориям налогоплательщиков:

- собственникам жилых помещений в многоквартирных домах, а также товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-

<sup>43</sup> Решение Муниципалитета г. Ярославля от 07.11.2005 № 146 «О земельном налоге» (в ред. от 03.10.2013).

строительным и иным специализированным потребительским кооперативам, созданным в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье;

- инвалидам – в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, дачного хозяйства, садоводства, огородничества, занятых гаражами для личного автотранспорта.

Льгота предоставляется в отношении одного земельного участка по каждому виду использования.

В размере 70%:

- гражданам в отношении земельных участков, занятых индивидуальными жилыми домами, в том числе приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, на которых расположены завершённые строительством индивидуальные жилые дома, права на которые зарегистрированы в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

В размере 50%:

- субъектам инвестиционной деятельности, реализующим инвестиционные проекты, включенные в перечень инвестиционных проектов города Ярославля в соответствии с решением муниципалитета о поддержке инвестиционной деятельности на территории города Ярославля.

Формой дополнительной льготы также является ограничение предельного размера налога уплачиваемого садоводческими, огородническими и дачными некоммерческими объединениями граждан и членами данных некоммерческих объединений. Налог, исчисленный указанными плательщиками по установленной налоговой ставке, не должен превышать 0,4 руб. за 1 квадратный метр земельного участка.

Указанные выше налоговые льготы не предоставляются в отношении земельных участков (частей, долей земельных участков), сдаваемых в аренду, и земельных участков, на которых расположено сдаваемое в аренду имущество, в размере, пропорциональном размеру арендуемых площадей.

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (авансовые платежи по налогу) самостоятельно.

Налогоплательщики – физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (авансовые

платежи по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Сумма авансовых платежей исчисляется по окончании первого, второго и третьего кварталов налогового периода исходя из 1/4 установленной налоговой ставки по налогу.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, налогоплательщиками – организациями или индивидуальными предпринимателями определяется как разница между суммой налога, исчисленной за налоговый период и суммой уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами (кроме индивидуальных предпринимателей), исчисляется налоговыми органами.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности, (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

В отношении земельного участка, перешедшего по наследству к физическому лицу, налог исчисляется, начиная с месяца открытия наследства.

Налогоплательщики, имеющие право на получение налоговой льготы обязаны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения. В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчет-

ного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока проектирования и строительства сумма налога, уплаченного в течение периода проектирования и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 4 в течение периода проектирования и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение периода проектирования и строительства, превышающего десятилетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Повышение ставки по земельным участкам, приобретенным для жилищного строительства в случае затягивания процессов проекти-

рования и строительства жилья сверх установленной в НК РФ продолжительности должно послужить стимулом для застройщиков к сокращению продолжительности строительства, отказу от земельных участков, приобретенных для целей строительства жилья и неиспользуемых по назначению.

Налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту нахождения земельных участков в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных.

Решением муниципалитета г. Ярославля для налогоплательщиков организаций и индивидуальных предпринимателей установлены отчетные периоды – первый, второй и третий кварталы календарного года. Сроки уплаты авансовых платежей по налогу установлены как последнее число месяца следующего за отчетным периодом. Срок уплаты налога установлен до 15 февраля года следующего за налоговым периодом. Налогоплательщиками – физическими лицами, уплачивающими налог на основании налогового уведомления, налог уплачивается не позднее 1 ноября года, следующего за налоговым периодом.<sup>44</sup>

### 2.2.5. Налог на имущество физических лиц

До принятия соответствующей главы Налогового кодекса **налог на имущество физических лиц** взимался на основании Закона РФ 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» с учетом изменений и дополнений к нему. С первого января 2015 года вступают в силу изменения в Налоговый кодекс, внесенные на основании Федерального закона от 04. 10 2014 года № 284-ФЗ, в соответствии с которыми вторая часть Кодекса дополнена главой 32 «Налог на имущество физических лиц».

По категории налогоплательщиков не произошло изменений, как и ранее **налогоплательщиками** признаются физические лица, имеющие в собственности имущество, относящееся к объектам налогообложения.

**Объектом налогообложения** признается расположенное в пределах муниципального образования следующее имущество:

- 1) жилой дом;
- 2) жилое помещение (квартира, комната);

<sup>44</sup> Решение Муниципалитета г. Ярославля от 07.11.2005 № 146 «О земельном налоге» (в ред. от 03.10.2013).



- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) иные здание, строение, сооружение, помещение.

В объекте налогообложения произошли значимые изменения. Во-первых, из объекта обложения исключена доля налогоплательщика в имуществе, рассматриваемом в качестве объекта. Это означает, что теперь налог будет исчисляться в целом по имуществу и между налогоплательщиками, имеющими доли в облагаемом имуществе, будет распределяться сумма исчисленного налога. Это может привести к увеличению суммы налоговых платежей для налогоплательщиков, у которых имущество находится в долевой или совместной собственности. Во-вторых, появились такие объекты налогообложения как машино-место, единый недвижимый комплекс и незавершенное строительство.

Наиболее существенные изменения произошли в отношении налоговой базы по налогу. Не позднее 1-го января 2020 года все муниципальные образования должны перейти к исчислению налога от кадастровой стоимости объектов обложения. Законодательный орган государственной власти субъекта РФ должен в срок до 1 января 2020 года установить единую дату начала применения на своей территории в качестве налоговой базы по налогу на имущество физических лиц кадастровой стоимости этого имущества.

До начала применения в качестве налоговой базы кадастровой стоимости объектов налогообложения налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его инвентаризационная стоимость, исчисленная с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 года.

**Налоговая база** определяется как кадастровая стоимость облагаемого налогом имущества, если субъектом РФ утверждены результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

При применении в качестве налоговой базы кадастровой стоимости имущества налоговая база определяется:

- в отношении квартиры как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 квадратных метров общей площади этой квартиры;



- в отношении комнаты как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 10 квадратных метров площади этой комнаты;
- в отношении жилого дома как его кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 квадратных метров общей площади этого жилого дома;
- в отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на один миллион рублей.

Представительные органы муниципальных образований вправе увеличивать размеры указанных выше налоговых вычетов.

Если при применении налоговых вычетов, налоговая база будет иметь отрицательное значение, она принимается равной нулю.

**Налоговый период** установлен как календарный год. По этому элементу налогообложения изменений не произошло.

**Налоговые ставки** устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в зависимости от применяемого порядка определения налоговой базы.

На переходный период отдельно устанавливаются ставки от кадастровой стоимости и от инвентаризационной стоимости.

В случае определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения, налоговые ставки устанавливаются в размерах, не превышающих:

*0,1 процента* в отношении:

- жилых домов, жилых помещений;
- объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом;
- единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом);
- гаражей и машино-мест;
- хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

*2 процентов* в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей;

*0,5 процента* в отношении прочих объектов налогообложения.

Приведенные выше налоговые ставки могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

В случае определения налоговой базы, исходя из инвентаризационной стоимости, налоговые ставки устанавливаются в следующих пределах:

Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения, умноженная на коэффициент-дефлятор (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов)	Ставка налога
До 300 000 рублей включительно	До 0,1 процента включительно
Свыше 300 000 до 500 000 рублей включительно	Свыше 0,1 до 0,3 процента включительно
Свыше 500 000 рублей	Свыше 0,3 до 2,0 процента включительно

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от:

- 1) кадастровой стоимости объекта налогообложения (суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, умноженной на коэффициент-дефлятор);
- 2) вида объекта налогообложения;
- 3) места нахождения объекта налогообложения;
- 4) видов территориальных зон, в границах которых расположен объект налогообложения.

Если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, налогообложение производится:

в случае применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по максимальным налоговым ставкам, установленным в Налоговом кодексе;

в случае применения инвентаризационной стоимости в качестве налоговой базы по налоговой ставке 0,1 процента в отношении объектов с суммарной инвентаризационной стоимостью, умноженной на коэффициент-дефлятор до 500 000 рублей включительно и по налоговой ставке 0,3 процента в отношении остальных объектов.

Для отдельных категорий налогоплательщиков предусмотрена на-

логовая льгота в размере подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога в отношении объекта налогообложения, находящегося в собственности налогоплательщика и не используемого налогоплательщиком в предпринимательской деятельности.

К категориям плательщиков, которые имеют право на получение налоговой льготы, в числе прочих относятся:

1) Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

2) инвалиды I и II групп инвалидности;

3) инвалиды с детства;

4) участники Великой Отечественной войны;

5) пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в установленном порядке;

6) физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

7) родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

8) физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, – в отношении специально оборудованных помещений, сооружений, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилых помещений, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, – на период такого их использования;

9) физические лица – в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50м<sup>2</sup> и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Лицо, имеющее право на налоговую льготу, подает заявление о предоставлении льготы и документы, подтверждающие право на налоговую льготу, в налоговый орган по своему выбору.

Налоговая льгота предоставляется в отношении следующих видов объектов налогообложения:

1) квартира или комната;

2) жилой дом;

3) специально оборудованные помещения, сооружения, используе-

мые исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилые помещения, используемые для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек;

4) хозяйственное строение или сооружение, площадь которого не превышает 50 м<sup>2</sup> и которое расположено на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

5) гараж или машино-место.

Налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот.

Уведомление о выбранных объектах налогообложения представляется налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору до 1 ноября года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого применяется налоговая льгота.

При непредставлении налогоплательщиком уведомления о выбранном объекте налогообложения налоговая льгота применяется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида с максимальной исчисленной суммой налога.

Сумма налога исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода отдельно по каждому объекту налогообложения как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

В случае, если объект налогообложения находится в общей долевой собственности, налог для каждого из участников долевой определяется пропорционально его доле в праве собственности на такой объект налогообложения.

В случае, если объект налогообложения находится в общей совместной собственности, налог для каждого из участников совместной собственности определяется в равных долях.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового периода права собственности на имущество исчисление суммы налога в отношении данного имущества производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых это имущество находилось в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

Если возникновение права собственности на имущество произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно или пре-

кращение права собственности на имущество произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц возникновения (прекращения) указанного права.

Если возникновение права собственности на имущество произошло после 15-го числа соответствующего месяца или прекращение указанного права произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц возникновения (прекращения) указанного права не учитывается при определении коэффициента.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

В случае обращения с заявлением о предоставлении льготы по уплате налога перерасчет суммы налогов производится не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году обращения, но не ранее даты возникновения у налогоплательщика права на налоговую льготу.

В отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог исчисляется со дня открытия наследства.

Сумма налога за первые четыре налоговых периода с начала применения порядка определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения, исчисляется по формуле:

$$H = (H1 - H2) \times K + H2,$$

где H – сумма налога, подлежащая уплате.

H1 – сумма налога, исчисленная от кадастровой стоимости;

H2 – сумма налога, исчисленная исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения, либо сумма налога на имущество физических лиц, исчисленная за 2014 год в соответствии с Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 года №2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» и приходящаяся на указанный объект налогообложения, в случае применения порядка исчисления налога от кадастровой стоимости, начиная с 1 января 2015 года;

K – коэффициент, равный:

0,2 – применительно к первому налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании как кадастровая стоимость;

0,4 – применительно ко второму налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании как кадастровая стоимость;

0,6 – применительно к третьему налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании как кадастровая стоимость;

0,8 – применительно к четвертому налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании как кадастровая стоимость.

Начиная с пятого налогового периода, налоговая база определяется как кадастровая стоимость без всяких корректировок.

В случае, если значение суммы налога  $N_2$  превышает соответствующее значение суммы налога  $N_1$ , сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, исчисляется по кадастровой стоимости без всяких корректировок.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом. Ранее действовал срок уплаты до 1 ноября года следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговым органом.

### 2.3. Специальные режимы налогообложения

Статья 18 Налогового кодекса РФ устанавливает возможность применения специальных режимов налогообложения.

Специальные налоговые режимы устанавливаются Налоговым кодексом и предусматривают особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замену уплаты ряда налогов и сборов одним налогом.

В настоящее время в соответствии с НК РФ действуют следующие специальные налоговые режимы:

- единый сельскохозяйственный налог (глава 26. 1 НК РФ);
- упрощенная система налогообложения (глава 26. 2 НК РФ);
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26. 3 НК РФ);
- налогообложение при исполнении соглашений о разделе продукции (глава 26. 4 НК РФ);
- патентная система налогообложения.

### 2.3.1. Единый сельскохозяйственный налог

Федеральным законом от 29. 12. 2001 №187-ФЗ Налоговый кодекс РФ был дополнен разделом VIII. 1 «Специальные налоговые режимы», в который была включена глава 26. 1. «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)». Закон должен был вступить в силу через месяц после его опубликования, но фактически данный режим не применялся, так как требовал доработки. В связи с этим глава 26. 1 была изложена в новой редакции ФЗ от 11. 11. 2003 №147-ФЗ и вступила в силу с 01. 01. 2004.

Введение специальной системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей способствует созданию более благоприятных условий для их развития за счет снижения налогового бремени и упрощения для них налоговых расчетов.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, установленном НК РФ.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога организациями и индивидуальными предпринимателями предусматривает замену ряда налогов (см. табл. 9).

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения.

**Налогоплательщиками** единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые являются сельскохозяйственными производителями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном Налоговым кодексом.

*Таблица 9. - Налоги, заменяемые единым сельскохозяйственным налогом*

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
Налог на прибыль организаций	НДФЛ (по доходам, полученным от предпринимательской деятельности)

НДС (кроме НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ)	НДС (кроме НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ)
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности)

Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам календарного года, предшествующего календарному году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают уведомление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составляет не менее 70%.

Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- 1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- 2) организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр;
- 3) казенные бюджетные и автономные учреждения.

Для перехода на данный режим налогообложения сельскохозяйственные товаропроизводители направляют уведомление в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) не позднее 31 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога. В заявлении указываются данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими по итогам календарного года, предшествующего году, начиная с которого планируется переход на специальный режим налогообложения.

**Объектом налогообложения** признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Организации при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации и внереализационные доходы в соответствии положениями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», в которых установлены доходы, учитываемые в целях



налогообложения прибыли организаций. Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Для целей налогообложения датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Доходы уменьшаются на расходы. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

В состав расходов в частности входят:

- 1) расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- 2) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- 3) арендные и лизинговые платежи;
- 4) материальные расходы;
- 5) расходы на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- 6) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 7) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам);
- 8) суммы процентов, уплачиваемых за кредиты и займы, а также расходы, связанные с оплатой услуг, кредитных организаций ряд других.

**Налоговой базой** признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, установленному на дату получения доходов (осуществления расходов).

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщики имеют право уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, она может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

**Налоговым периодом** признается календарный год, отчетным периодом – полугодие.

**Налоговая ставка** устанавливается в размере 6 процентов.

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Авансовые платежи уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

До 31 марта года, следующего за налоговым периодом, налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган декларацию по налогу. И произвести уплату налога. Уплата налога и авансового платежа по нему производится по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

### **2.3.2. Упрощенная система налогообложения**

Функционирование рыночной экономики невозможно без развития малого предпринимательства. Малое предпринимательство решает и важные социальные задачи, давая самостоятельный источник доходов предпринимателям и создавая дополнительные рабочие места. В то же время развитие малого предпринимательства требует поддержки со стороны государства. Одной из форм такой поддержки является применение специальных режимов налогообложения в отношении этой сферы бизнеса. Специальный режим облегчает малому бизнесу налоговое бремя и упрощает налоговый учет и отчетность.

Федеральным законом от 24 июля 2002 № 104-ФЗ раздел VIII. 1 НК РФ дополнен главой 26. 2 «Упрощенная система налогообложения», вступившей в силу с 1 января 2003 г.

Переход на упрощенную систему или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, установленном НК РФ.

Переход на упрощенную систему налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями предусматривает замену ряда налогов единым налогом, исчисляемым по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период (см. табл. 10).

*Таблица 10. – Налоги, заменяемые единым налогом*

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
Налог на прибыль организаций	НДФЛ (по доходам, полученным от предпринимательской деятельности)
НДС (кроме НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ)	НДС (кроме НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ)
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности)

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим режимом налогообложения.

**Налогоплательщиками** признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором она подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в том же порядке, какой установлен для определения доходов по налогу на прибыль не превысили 45 млн. руб. Указанная сумма должна в срок не позднее 31 декабря индексироваться путем умножения на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год, на 2014 г. коэффициент-дефлятор установлен в размере 1,067<sup>45</sup>.

Не имеют права применять упрощенную систему налогообложения:

- 1) организации, имеющие филиалы;
- 2) банки;
- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;
- 8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реали-

<sup>45</sup> Приказ Минэкономразвития от 07.11.2013 № 652.

зацией полезных ископаемых (кроме общераспространенных);

9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

10) нотариусы, занимающиеся частной практикой;

11) организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

12) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей – единый сельскохозяйственный налог;

13) организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%.

14) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек;

15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств превышает 100 млн. руб. ;

16) казенные и бюджетные учреждения;

17) иностранные организации;

18) организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в установленные сроки;

19) микрофинансовые организации.

Для перехода на упрощенную систему налогообложения организации и индивидуальные предприниматели подают в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) уведомление, не позднее 31 декабря календарного года предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения. В уведомлении указывается выбранный объект налогообложения. При этом организации указывают в уведомлении остаточную стоимость основных средств и сумму доходов, полученных по состоянию на 1 октября года, в котором подается уведомление.

Если по итогам отчетного или налогового периода сумма доходов превысит 60 млн. руб. , или будут нарушены ограничения по численности работников или остаточной стоимости основных средств налогоплательщик утрачивает право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущено это превышение или нарушены ограничения. Сумма, ограничивающая право применения упрощенной системы, подлежит индексации с помощью коэффициента-дефлятора.

**Объектом налогообложения** могут служить доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщики самостоятельно выбирают объект обложения. Объект налогообложения может меняться ежегодно, при этом налогоплательщик обязан уведомить налоговый орган об изменении объекта налогообложения не позднее 31 декабря года, предшествующего тому, в котором будет изменен объект налогообложения.

Налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации и внереализационные доходы в соответствии с положениями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», в которых установлены доходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли организаций.

Для целей налогообложения датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. В состав расходов в частности входят:

- 1) расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- 2) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- 3) арендные и лизинговые платежи;
- 4) материальные расходы;
- 5) расходы на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- 6) расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности;
- 7) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам);
- 8) суммы процентов, уплачиваемых за кредиты и займы, а также расходы, связанные с оплатой услуг, кредитных организаций и ряд других.

**Налоговая база** определяется по-разному в зависимости от выбранного объекта налогообложения.

В том случае, **когда объектом налогообложения являются доходы** налогоплательщика, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

В том случае, **когда объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов**, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, установленному на дату получения доходов (осуществления расходов).

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщики, применяющие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивают минимальный налог в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Сумма минимального налога исчисляется в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды при исчислении налоговой базы включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, может уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

**Налоговым периодом** признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

**Ставки налога** установлены в следующих размерах:

**6%** – если объектом налогообложения являются доходы;

**15%** – если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков. Законодатели Ярославской области воспользовались своим правом и установили пониженные ставки для плательщиков, определенные виды экономической деятельности:

1) **5%** – для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих в качестве основного один из следующих видов экономической деятельности:<sup>46</sup>

- а) сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство;
- б) рыболовство, рыбоводство;
- в) обрабатывающие производства;
- г) строительство;
- д) деятельность в области радиовещания и телевидения;

2) **10%** – для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих в качестве основного один из следующих видов экономической деятельности:

- а) ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования;
- б) транспорт и связь;
- в) предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг, за исключением деятельности в области радиовещания и телевидения.

Пониженные ставки налогоплательщик вправе применять, если доходы от основного вида деятельности составляют не менее 70% доходов от предпринимательской деятельности.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, на сумму:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом (отчетном) периоде в соответствии с законодательством РФ;
- расходов по выплате в соответствии с законодательством РФ пособия по временной нетрудоспособности (за исключением

---

<sup>46</sup> Закон Ярославской области «О применении упрощенной системы налогообложения на территории Ярославской области» от 30.11.2005 № 69-з (в ред. от 01.10.2012).

несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя;

- платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена на сумму указанных выше расходов более чем на 50%.

Индивидуальные предприниматели, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы и не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу) на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Налогоплательщики, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов (доходов уменьшенных на величину расходов), рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогоплательщики – организации в срок до 31 марта, налогоплательщики – индивидуальные предприниматели в срок до 30 апреля года, следующего за налоговым периодом, обязаны представить в налоговый орган декларацию по налогу и осуществить уплату налога.

Налогоплательщики обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.



### 2.3.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход

Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ раздел VIII. 1. НК РФ был дополнен главой 26. 3. «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», вступившей в силу с 1 января 2003 г. Законом от установлено, что с 01. 01. 2018 г. положения данной главы не будут применяться. Это обусловлено введением патентной системы налогообложения, которая также относится к специальным режимам и по существу способна выполнять функции, которые выполняет специальный режим в виде единого налога на вмененный доход.

В отличие от рассмотренных выше специальных режимов, призванных стимулировать развитие определенных сфер бизнеса, данный налоговый режим направлен на создание условий для повышения собираемости налогов,

т. е. на усиление в первую очередь фискальной функции. Этот налоговый режим распространяется на те виды деятельности, в которых налогоплательщики могут сравнительно легко скрыть фактические объемы полученных доходов. Поэтому здесь применяется налогообложение на основе расчета потенциально возможных доходов, исходя из определенных показателей деятельности.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности устанавливается Налоговым кодексом, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с другими системами налогообложения.

Налоговым кодексом определен перечень видов деятельности, в отношении которых может применяться рассматриваемая система налогообложения, в числе которых:

- 1) оказание бытовых услуг;
- 2) оказание ветеринарных услуг;
- 3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- 5) розничная торговля, осуществляемой через магазины и павильо-

ны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 квадратных метров, через объекты стационарной сети, не имеющие торговых залов и объекты нестационарной торговой сети;

6) оказание услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 квадратных метров;

7) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств;

8) распространение и (или) размещения наружной рекламы ряд других видов деятельности.

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга устанавливаются:

1) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного Налоговым кодексом;

2) значения корректирующего коэффициента К2.

Уплата единого налога на вмененный доход предусматривает замену ряда налогов для организаций и индивидуальных предпринимателей (см. табл. 11). При этом заменяются налоги только в том случае, когда объект обложения связан с деятельностью облагаемой единым налогом на вмененный доход (прибыль или доходы индивидуальных предпринимателей, полученные от такой деятельности, имущество, используемое для такой деятельности).

**Таблица 11. – Налоги, заменяемые уплатой  
единого налога на вмененный доход**

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
1. Налог на прибыль	1. Налог на доходы физических лиц
2. Налог на имущество организаций	2. Налог на имущество физических лиц
4. НДС (кроме НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ)	4. НДС (кроме НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ)

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообло-

жения. Налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, в отношении которых применяется специальный режим налогообложения и виды деятельности, в отношении которых применяется общий режим налогообложения, должны вести отдельный учет по этим видам деятельности.

Специфика этой системы налогообложения заключается в том, что налог исчисляется и взимается не по фактическим результатам хозяйственной деятельности, а по предполагаемым результатам (вмененному доходу), который рассчитывается в порядке установленном НК РФ. В этом данная система принципиально отличается от упрощенной системы налогообложения, в которой единый налог исчислялся и уплачивался по фактическим результатам хозяйственной деятельности.

Эта особенность системы делает необходимым определение ряда понятий, необходимых для проведения соответствующих расчетов по налогу. К ним относятся:

*вмененный доход* – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога 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 единым налогом, в том числе:

**К1** – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор.

**К2** – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий 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.

**Налогоплательщиками** являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта РФ, в котором введен единый налог, предпринимательскую деятельность,

облагаемую единым налогом и перешедшие на его уплату в установленном порядке.

Организации и индивидуальные предприниматели переходят на уплату единого налога добровольно. Организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, обязаны встать на учет по месту осуществления предпринимательской деятельности, а в отношении видов деятельности таких, как развозная и розничная торговля – по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика.

**Объектом налогообложения** для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

**Налоговой базой** для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (см. табл. 12).

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты  $K_1$ ,  $K_2$ .

$K_1$  – коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги), устанавливается Министерством экономического развития, на 2014 г. он установлен в размере 1,672.<sup>47</sup>

Значения корректирующего коэффициента  $K_2$  определяются субъектами РФ на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

**Таблица 12. – Физические показатели и базовая доходность для расчета вмененного дохода по видам деятельности**

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (руб.)
---------------------------------------	-----------------------	-----------------------------------

<sup>47</sup> Приказ Минэкономразвития от 07.11.2013 № 652.

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
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов и через объекты нестационарной торговой сети	Количество торговых мест	9000
Оказание услуг общественного питания	Площадь зала обслуживания посетителей (м <sup>2</sup> )	1000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозок грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1500
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500

Распространение наружной рекламы с использованием конструкций (за исключением конструкций с автоматической сменой изображения)	Площадь, предназначенная для нанесения изображения (м <sup>2</sup> )	3000
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь экспонирующей поверхности (м <sup>2</sup> )	4000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (м <sup>2</sup> )	50

**Налоговым периодом** по единому налогу на вмененный доход признается квартал.

**Налоговая ставка** устанавливается в размере **15 процентов** величины вмененного дохода.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма исчисленного налога уменьшается, на суммы:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом (отчетном) периоде в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- расходов по выплате в соответствии с законодательством Российской Федерации пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя;
- платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

Страховые платежи (взносы) и пособия уменьшают сумму единого налога, исчисленную за налоговый период, в случае их уплаты в пользу работников, занятых в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена на сумму указанных выше расходов более чем на 50%.

Индивидуальные предприниматели уменьшают сумму налога на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Налогоплательщики единого налога обязаны подать налоговые декларации по налогу не позднее 20-го числа месяца следующего за налоговым периодом.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

### **2.3.4. Налогообложение при выполнении соглашений о разделе продукции**

ФЗ от 06. 06. 2003 № 65-ФЗ раздел VIII. 1. НК РФ был дополнен главой 26.4. «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».

В целях применения режима налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции вводится ряд базовых понятий:

- *инвестор* – юридическое лицо или объединение юридических лиц на основе договора о совместной деятельности, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции;

- *продукция* – полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее стандарту;

- *произведенная продукция* – количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье, добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов.

- *раздел продукции* – раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»;

- *прибыльная продукция* – произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции;

- *компенсационная продукция* – часть произведенной при выполнении соглашения продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением (не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ – 90% общего количества произведенной продукции);

Специальный налоговый режим применяется при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»<sup>48</sup>.

Указанный Закон устанавливает два способа раздела продукции.

*Первый способ* включает в себя:

- определение общего объема произведенной продукции и ее стоимости;
- определение компенсационной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению. При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе РФ – 90% от произведенной продукции. Состав затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции, определяется соглашением.
- раздел между государством и инвестором прибыльной продукции;
- передачу инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;
- получение инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

---

<sup>48</sup> Федеральный закон от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (в ред. от 19.07.2011).



*Второй способ* состоит из:

- определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости;
- раздела между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Пропорции такого раздела определяются соглашением в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. При этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68%;
- передачи государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;
- получения инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

Соглашение может предусматривать только один способ раздела продукции и не допускается переход с одного способа раздела продукции, на другой.

Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений, представляет в налоговый орган уведомление и соглашение о разделе продукции. Специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения.

Специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции первым способом инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плата за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственная пошлина;

- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, платежей за пользование природными ресурсами, платы за пользование водными объектами, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. В случае, если указанное имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

Инвестор не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения. При использовании транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога осуществляется в общеустановленном порядке.

При выполнении соглашения, предусматривающего применение второго способа раздела произведенной продукции инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- налог на добавленную стоимость;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

При всех способах раздела продукции от уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на таможенную территорию РФ для выполнения работ по соглашению, предусмотренных

программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашении порядке, а также продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с таможенной территории РФ.

В случае, если нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту РФ, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

**Налогоплательщиками и плательщиками сборов**, уплачиваемых при применении специального налогового режима при выполнении соглашений о разделе продукции признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Законом «О соглашениях о разделе продукции».

Налогоплательщик вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального налогового режима, при выполнении соглашений, оператору с его согласия. Оператор осуществляет предоставленные ему налогоплательщиком полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством РФ, в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

Система налогообложения, применяемая при выполнении соглашений о разделе продукции, в отличие от ранее рассмотренных специальных налоговых режимов не предусматривает замену совокупности налогов уплатой специальным налогом. Она заключается в установлении особенностей в применении налогов, которые обязаны уплачивать налогоплательщики, выполняющие соглашения о разделе продукции.

### **2.3.5. Патентная система налогообложения**

С 2013 г. индивидуальные предприниматели получили возможность применять патентную систему, которая значительно упрощает взаимоотношения предпринимателей с налоговыми органами. Па-

тентная система налогообложения введена Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ, вступившим в силу с 01.12.2012г.

Патентная система налогообложения устанавливается Налоговым кодексом, вводится в действие в соответствии с Налоговым кодексом законами субъектов РФ и применяется на территориях соответствующих субъектов РФ.

Налоговый кодекс установил перечень видов деятельности, в отношении которых может применяться данный специальный режим налогообложения. В их число в частности включены следующие виды предпринимательской деятельности:

ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;

- ремонт, чистка, окраска и пошив обуви;
- парикмахерские и косметические услуги;
- химическая чистка, крашение и услуги прачечных;
- изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- ремонт мебели;
- техническое обслуживание и ремонт автотранспорта;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов и пассажиров автомобильным транспортом;
- ремонт жилья и других построек;
- услуги по репетиторству;
- услуги по присмотру и уходу за детьми и больными.

сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности ряд других видов деятельности.

Субъекты РФ могут устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам, не указанных Налоговом кодексе.

Законами субъектов РФ устанавливаются размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. При этом минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может быть меньше 100 тыс. рублей, а его максимальный размер не может превышать 1 млн. рублей.

В отдельных случаях допускается увеличение максимального размера дохода. Максимальный размер может быть увеличен не более чем в пять раз, если предпринимательская деятельность осуществляется в городах с численностью населения более 1 млн. человек. Также максимальный размер дохода может быть увеличен в отношении некоторых видов предпринимательской деятельности. Так, в отношении деятельности по оказанию услуг перевозки грузов или пассажиров максимальный размер дохода может быть увеличен не более чем в три раза, при осуществлении видов деятельности в форме розничной торговли допускается увеличение максимального размера дохода не более чем 10 раз.

Минимальный и максимальный размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год. На 2014 год коэффициент-дефлятор установлен в размере 1,067.<sup>49</sup>

При применении патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников, определяемая в установленном порядке, не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем.

Применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате следующих налогов:

- 1) налога на добавленную стоимость, за исключением НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ;
- 2) налога на доходы физических лиц – по доходам, полученным при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения;
- 3) налога на имущество физических лиц – по имуществу, используемому при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.

Иные налоги индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, уплачивают в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

---

49 Приказ Минэкономразвития от 07.11.2013 № 652.

**Налогоплательщиками** признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения.

Переход на патентную систему налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляется на добровольной основе.

Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта РФ введена патентная система налогообложения.

Патент выдается индивидуальному предпринимателю налоговым органом по месту постановки его на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения.

Патент действует на территории того субъекта РФ, который указан в патенте. Индивидуальный предприниматель, получивший патент в одном субъекте РФ, вправе получить патент в другом субъекте РФ.

Для получения патента индивидуальный предприниматель должен подать заявление в налоговый орган по месту жительства не позднее, чем за 10 дней до начала применения им патентной системы налогообложения. Если предприниматель хочет получить патент для ведения деятельности на территории субъекта Федерации, в котором он не состоит на налоговом учете по месту жительства, он может подать заявление в любой налоговый орган на этой территории по своему выбору.

Налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня получения заявления выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Основанием для отказа налоговым органом в выдаче индивидуальному предпринимателю патента является:

1) несоответствие в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории субъекта РФ введена патентная система налогообложения;

2) указание срока действия патента, не соответствующего срокам, установленным в Налоговом кодексе;

3) нарушение условия перехода на патентную систему налогообложения, установленного Налоговым кодексом;

4) наличие недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения.

Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент в случае:

1) если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн. рублей. В случае, если налогоплательщик применяет одновременно патентную систему налогообложения и упрощенную систему налогообложения, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения ограничения, учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам.

2) если в течение налогового периода налогоплательщиком было допущено несоответствие требованию об ограничении количества работников (не более 15 чел.);

3) если налогоплательщиком не был уплачен налог в установленные сроки.

Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения за период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения по основаниям, указанным выше, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. При этом указанные индивидуальные предприниматели не уплачивают пени в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с общим режимом налогообложения в течение того периода, на который был выдан патент.

Сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая уплате за налоговый период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения, уменьшается на сумму налога, уплаченного в связи с применением патентной системы налогообложения.

**Объектом налогообложения** признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта РФ.

**Налоговая база** определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Установленный на календарный год законом субъекта РФ размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода применяется в следующем календарном году (следующих календарных годах), если он не изменен законом субъекта РФ.

Патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

**Налоговым периодом** признается календарный год.

Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

Если индивидуальный предприниматель прекратил предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, налоговым периодом признается период с начала действия патента до даты прекращения такой деятельности.

**Налоговая ставка** устанавливается в размере 6%.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на срок менее двенадцати месяцев налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на двенадцать месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Индивидуальный предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе:

1) если патент получен на срок до шести месяцев, – в размере полной суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

- в размере одной трети суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее тридцати календарных дней до дня окончания налогового периода.



Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется.

Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, обязаны вести учет доходов от реализации в книге учета доходов, которая ведется отдельно по каждому полученному патенту.

На территории Ярославской области патентная система применяется на основании Налогового кодекса и Закона Ярославской области от 08. 11. 2012 № 47-з (в ред. от 28. 02. 2013). Законом установлено около 50 видов деятельности, в отношении которых на территории может применяться данная система налогообложения. По большинству из них размер потенциального дохода определится в зависимости от численности наемных работников. По деятельности, связанной с автоперевозками, потенциально возможный годовой доход устанавливается в зависимости от количества транспортных средств, а по деятельности в форме сдачи помещений в аренду – от размера сдаваемой площади, для розничной торговли – в зависимости от размера площади торговых залов.

## **Задания для самопроверки**

### ***Вопросы для самопроверки***

1. Какие налоги признаются федеральными, назовите основные виды федеральных налогов.
2. Для чего в составе федеральных налогов необходимо применять различные виды налогов?
3. Охарактеризуйте роль федеральных налогов.
4. Выделите в составе федеральных налогов прямые и косвенные налоги.
5. Справедливо ли утверждение о том, что суммы исчисленных федеральных налогов полностью зачисляются в федеральный бюджет?
6. Какова доля основных федеральных налогов в доходах консолидированного бюджета РФ?
7. Назовите два федеральных налога, которые в совокупности дают основные поступления в доходы консолидированных бюджетов субъектов РФ.

8. Выделите в составе федеральных налогов налоги, плательщиками которых являются только юридические лица, юридические и физические лица и только физические лица.
9. Дайте определение региональных налогов.
10. Назовите виды региональных налогов.
11. В чем заключается преимущество налога на имущество организаций в фискальном плане?
12. В чем проявляется регулирующая функция налога на имущество организаций?
13. Какие элементы региональных налогов могут определять региональные органы власти?
14. Дайте определение местных налогов.
15. Назовите виды местных налогов.
16. Какие элементы местных налогов могут определять муниципальные органы власти?
17. В чем заключаются возможности использования регулирующей функции местных налогов?
18. Для чего применяются специальные режимы налогообложения?
19. Назовите виды специальных режимов налогообложения.
20. Кто имеет право на применение специального режима в виде единого сельскохозяйственного налога?
21. Кто имеет право на применение упрощенной системы налогообложения?
22. Кто имеет право на применение патентной системы налогообложения?

## Тесты

### *Федеральные налоги*

**1. Какой из перечисленных налогов входит в состав федеральных:**

- а) акцизы;
- б) транспортный налог;
- в) земельный налог;
- г) налог на имущество организаций.

**2. Налогоплательщиками налога на прибыль признаются:**

- а) коммерческие организации и индивидуальные предприниматели;
- б) российские коммерческие и некоммерческие организации;
- в) российские организации по доходам, полученным на территории РФ;

г) российские организации и получающие доходы из источников на территории РФ иностранные организации.

**3. Налогоплательщиками НДС являются:**

- а) коммерческие организации;
- б) коммерческие и некоммерческие организации;
- в) организации и индивидуальные предприниматели;
- г) юридические и физические лица.

**4. Что из указанного относится к объектам обложения акцизами:**

- а) вывоз подакцизных товаров за пределы таможенной территории РФ;
- б) приобретение подакцизных товаров физическими лицами;
- в) производство и реализация подакцизных товаров индивидуальными предпринимателями;
- г) хранение подакцизных товаров на акцизных складах.

**5. Налогообложению налогом на доходы физических лиц подлежат доходы, полученные налогоплательщиком:**

- а) только в денежной форме;
- б) в денежной и натуральной формах;
- в) в денежной форме, в натуральной форме и в форме материальной выгоды;
- г) в виде заработной платы (денежного довольствия) по месту основной работы (службы).

**6. В целях налогообложения под прибылью у российских организаций понимается:**

- а) выручка от реализации продукции;
- б) разница между выручкой от реализации продукции и затратами на ее изготовление и реализацию;
- в) полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;
- г) совокупный годовой доход налогоплательщика.

**7. Право на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС имеют:**

- а) организации, выпускающие товары детского ассортимента;
- б) организации, осуществляющие поставки продукции на экспорт;
- в) государственные унитарные предприятия;
- г) организации и индивидуальные предприятия, у которых выручка за три месяца не превышает 2 млн. руб.

**8. В отношении каких подакцизных товаров установлены комбинированные ставки акцизов:**

- а) пиво;
- б) бензин;
- в) легковые автомобили;
- г) табачная продукция.

**9. Стандартные вычеты по налогу на доходы физических лиц предоставляются налогоплательщику:**

- а) налоговым агентом по месту основной работы;
- б) налоговым агентом по одному из мест работы, по выбору налогоплательщика;
- в) налоговым органом при подаче налоговой декларации;
- г) налоговыми агентами в отношении всех выплачиваемых доходов по всем местам работы.

### *Региональные и местные налоги*

**1. Объектом обложения по налогу на имущество организаций признается:**

- а) стоимость имущества;
- б) остаточная стоимость имущества;
- в) имущество, используемое для осуществления предпринимательской деятельности;
- г) имущество, числящееся на балансе в составе основных средств.

**2. Ставка по налогу на имущество организаций, применяемая на территории соответствующих субъектов РФ:**

- а) устанавливается законодательными органами субъектов РФ в размере не выше установленного в Налоговом Кодексе РФ;
- б) устанавливается законодательными органами субъектов РФ в размере не ниже установленного в Налоговом Кодексе РФ;
- в) устанавливается в Налоговом кодексе и является единой для всех территорий РФ;
- г) устанавливается законодательными органами субъектов РФ в любых размерах без ограничений.

**3. Налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как:**

- а) остаточная стоимость имущества;
- б) среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом обложения;
- в) балансовая стоимость имущества;
- г) остаточная стоимость основных средств.

**4. Плательщиками транспортного налога признаются:**

- а) организации;
- б) организации и индивидуальные предприниматели;
- в) лица, на которых в установленном порядке зарегистрированы транспортные средства;
- г) юридические и физические лица.

**5. Объектом налогообложения транспортным налогом являются:**

- а) наземные, водные и воздушные транспортные средства;
- б) водные транспортные средства;
- в) воздушные транспортные средства;
- г) наземные транспортные средства.

**6. Объектом налогообложения по налогу на имущество физических лиц являются**

- а) жилые дома и автотранспортные средства;
- б) жилые дома, квартиры, гаражи и иные строения и помещения;
- в) жилые дома;
- г) все виды имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности.

**7. Налоговой базой по земельному налогу является:**

- а) рыночная стоимость земли;
- б) площадь земельного участка в пределах одного муниципального образования;
- в) кадастровая стоимость земли;
- г) инвентаризационная стоимость земельных участков, принадлежащих одному собственнику.

### ***Специальные режимы налогообложения***

**1. Переход на уплату ЕСХН является:**

- а) добровольным;
- б) обязательным – для сельскохозяйственные товаропроизводителей, у которых доход от реализации сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70 млн. руб. за год.
- в) обязательным – для сельскохозяйственные товаропроизводителей, у которых доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составляет не менее 70 процентов.

**2. Переход на упрощенную систему налогообложения и возврат к общему режиму налогообложения является:**

- а) добровольным;

- б) обязательным для субъектов малого предпринимательства;
- в) осуществляется по указанию налогового органа.

**3. Перейти на уплату УСН могут налогоплательщики, если доход за 9 месяцев не превысил:**

- а) 20 млн. руб.
- б) 45 млн. руб.
- в) 60 млн. руб.

**4. Переход на упрощенную систему налогообложения индивидуального предпринимателя заменяет для него уплату:**

- а) всех остальных налогов кроме акцизов;
- б) только НДС;
- в) НДС, налога на имущество.

**5. Применять патентную систему налогообложения:**

- а) организации и индивидуальные предприниматели;
- б) индивидуальные предприниматели, не применяющие труд наемных работников;
- в) индивидуальные предприниматели.

## Задачи

### *Федеральные налоги*

#### № 1

Выручка от реализации детской обуви без учета НДС составила 357 млн. руб. Для производства продукции приобретены материалы на сумму 180 млн. руб. без учета НДС.

Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

#### № 2

Организация, выпускающая электротовары передала электрочайник со склада готовой продукции в финансовый отдел для использования работниками отдела по прямому назначению. В предыдущем месяце аналогичная продукция продавалась организацией по цене 1800руб. за единицу товара. Определить, подлежит ли операция по передаче чайника для собственных нужд обложению НДС, обосновать ответ. В случае положительного ответа на этот вопрос рассчитать сумму начисленного по данной операции НДС.

#### № 3

Выручка от реализации продукции (без учета НДС) составила 986 млн. руб. , расходы, связанные с производством и реализацией, со-

ставили 764 млн. руб. Внереализационные доходы составили – 112 млн. руб. , в т. ч. проценты по государственным облигациям – 21 млн. руб. Внереализационные расходы составили – 23 млн. руб. , в т.ч. штрафы за нарушение налогового законодательства в сумме 7 млн. руб.

Рассчитать сумму налога на прибыль, причитающуюся к уплате во все уровни бюджетной системы.

**№4**

Работнице организации ежемесячно начислялась заработная плата в размере 52400 руб. Также работница предъявила документы, подтверждающие что у нее на содержании находятся двое несовершеннолетних детей, в отношении которых она признана единственным родителем.

По окончании календарного года данное физическое лицо подало в налоговый орган декларацию и заявление на предоставление ему налоговых вычетов в сумме 110000 руб. , которую он заплатил за лечение ребенка (подтверждающие документы предоставлены) и в сумме 257000 руб. , полученной от продажи принадлежащей ему менее 3-х лет машины.

Рассчитать налог, удержанный по месту работы, сумму налога по расчету налоговых органов и сумму доплаты (возврата).

**№5**

Работнику организации 20 февраля этой организацией выдана ссуда в сумме 500000 руб. на три месяца под 3% годовых. Заем с процентами возвращен 21 мая. Организация уполномочена работником (налогоплательщиком) произвести удержание налога. Ставка рефинансирования на дату уплаты процентов – 8,25%. Рассчитать налоговую базу и сумму налога с дохода в форме материальной выгоды.

**№ 6**

Налогоплательщик по окончании налогового периода подал в налоговый орган декларацию и документы, подтверждающие расходы на приобретение квартиры в сумме 2800 тыс. руб. Согласно поданной декларации налоговая база, облагаемая по ставке 13%, без учета имущественного налогового вычета определена в размере 399600 руб. , с нее налоговым агентом в установленном порядке был удержан налог. Определить сумму полагающегося налогового вычета, сумму налога, подлежащую возврату и сумму неиспользованного налогового вычета, переходящего на следующий налоговый период.

**Региональные и местные налоги****№ 7**

Рассчитать налоговую базу, сумму налога и сумму авансового платежа по налогу на имущество организаций на основе следующих данных:

Наименование имущества	Балансовая стоимость имущества, тыс. руб.			
	01. 01.	01. 02.	01. 03.	01. 04.
Внеоборотные активы, в т. ч.	1090	1060	1080	1100
нематериальные активы	500	500	500	500
основные средства	590	560	580	600
Оборотные активы, в т. ч.	780	785	820	840
Запасы и затраты	560	570	610	680
Прочие оборотные активы	220	215	210	160

Ставка налога максимальная.

**№ 8**

Имеются следующие данные:

Дата	Балансовая стоимость облагаемого налогом имущества, млн. руб.	
	По местонахождению организации, ставка налога 2,2%	По местонахождению обособленного подразделения, ставка налога 1,8%
01. 01.	735	213
01. 02.	732	210
01. 03.	729	207
01. 04.	726	204

Рассчитать сумму авансового платежа по налогу.

**№ 9**

В январе 200. . года организация – налогоплательщик транспортного налога приобрела и зарегистрировала на себя две легковые машины. Мощность двигателя первой равна 99 л. с. , второй – 120 л. с. В мае у второй машины был заменен двигатель и зарегистрирован 160 л. с.

В регионе по транспортному налогу установлены ставки, превыша-



ющие в три раза ставки, установленные Налоговым кодексом. Рассчитать сумму транспортного налога за налоговый период.

**№ 10**

Определить, размер коэффициента для расчета налога с транспортных средств в следующих случаях:

1. Легковой автомобиль был зарегистрирован в органах Госавтоинспекции 30 января 20. ... года, а снят с регистрации в связи его продажей 5 декабря этого же года.

2. Физическое лицо зарегистрировало автомобиль в органах Госавтоинспекции 15 мая 20. ... года и сняло его с учета в органах Госавтоинспекции 29 мая этого же года в связи с реализацией.

3. Транспортное средство зарегистрировано физическим лицом в январе 20. ...г. , а в апреле владельцем было заявлено в соответствующие органы об угоне транспортного средства и оно находилось в розыске до июня этого же года, что подтверждено соответствующими документами, в июне этого же года было найдено и возвращено владельцу.

**№ 11**

Ветеран ВОВ, имеет в собственности земельный участок на территории муниципального образования, предоставленный для садоводства, кадастровая стоимость участка по состоянию на 1 января 20. . года – 200 000 рублей.

Местным законом дополнительное уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму на этой территории не предусмотрено.

Рассчитать сумму земельного налога.

**№ 12**

В мае гражданин А приобрел у гражданина Б гараж инвентаризационной стоимостью 800 тыс. руб. , а в ноябре продал этот гараж гражданину В. Ставка налога составляет 1,2%. Рассчитать сумму налога на имущество физических лиц, подлежащего уплате каждым из трех указанных лиц.

**№13**

Мать и сын в равных долях унаследовали квартиру от мужа матери умершего в июне. Мать с ноября стала пенсионеркой, получающей государственную пенсию по законодательству РФ. Инвентаризационная стоимость квартиры составляет 1,2 млн. руб. Ставка налога составляет 0,56%.

Рассчитать сумму налога на имущество физических лиц для каждого из налогоплательщиков.

### ***Специальные режимы налогообложения***

#### **№ 14**

В качестве объекта налогообложения по упрощенной системе налогоплательщик применяет доходы, уменьшенные на сумму расходов.

По итогам налогового периода налогоплательщиком, получены доходы в сумме 835000 рублей. Определить сумму единого налога, если расходы составят: а) 824000 рублей; б) 775000 рублей.

#### **№ 15**

Налогоплательщик, уплачивающий единый налог по упрощенной системе налогообложения, в качестве налоговой базы выбрал доход. Сумма дохода за налоговый период составила 956844 руб. При этом налогоплательщик уплатил взносы на обязательное пенсионное страхование в сумме 32000 руб. и выплатил пособия по временной нетрудоспособности в сумме 2840 руб. Рассчитать сумму единого налога, подлежащую уплате за налоговый период.

## ГЛАВА 3. ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

### 3.1. Структура и функции налоговых органов

Для осуществления контроля за соблюдением законодательства в налоговой сфере и обеспечения своевременного и полного поступления налогов и сборов, установленных законодательством, в бюджетную систему страны создана единая централизованная система налоговых органов.

Законодательную базу, на основе которой строится деятельность налоговых органов, образуют:

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Федеральный закон № 943-1 «О налоговых органах РФ» от 21. 03. 1991 (в ред. от 02. 04. 2014).
3. Положение о ФНС утвержденное Постановлением Правительства РФ № 506 от 30. 09. 2004 (в ред. от 03. 07. 2014).

Налоговые органы РФ составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов.

Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в сфере налогов и сборов, и его территориальных органов.

**В основу построения и деятельности налоговых органов заложены следующие принципы:**

**1. Централизации.** Централизация означает, что нижестоящие налоговые органы подчиняются вышестоящим, которые осуществляют руководство ими.

**2. Единства целей и задач.** В единой системе налоговых органов каждый из них выполняет возложенные на них функции в пределах своей компетенции. При этом все действия подчинены одной главной цели – обеспечить соблюдение налогового законодательства, своевременное и полное поступление налогов в бюджеты всех уровней бюджетной системы и государственные внебюджетные фонды.

**3. Предметно-целевой.** Определенные налоговые органы и их подразделения специализируются на отдельных вопросах налогообложения, по видам налогов, конкретным направлениям работы, кате-

гориям налогоплательщиков.

**4. Административно – территориальный.** В системе налоговых органов создаются соответствующие территориальные подразделения, для выполнения возложенных на них функций в рамках определенных административно территориальных образований.

Главной задачей налоговых органов является контроль:

- за соблюдением налогового законодательства;
- за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и других обязательных платежей.

В период с 1991 г. по 1998 г. функции налоговых органов выполняла Государственная налоговая служба (ГНС РФ), в 1999г. было создано Министерство по налогам и сборам РФ (МНС РФ), которое в 2004г. преобразовано в Федеральную налоговую службу (ФНС) подчиненную Министерству финансов РФ.

Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы составляют единую централизованную систему налоговых органов.

**Территориальными органами ФНС являются:**

- управления ФНС по субъектам РФ;
- межрегиональные инспекции ФНС;
- инспекции ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления;
- инспекции ФНС межрайонного уровня.

ФНС и ее территориальные органы являются юридическими лицами, имеют бланк и печать с изображением Государственного герба РФ и со своим наименованием, эмблему, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с законодательством РФ.

ФНС возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению Министра финансов РФ. Руководитель ФНС несет персональную ответственность за выполнение возложенных на ФНС задач и функций.

Финансирование расходов на содержание центрального аппарата и территориальных органов ФНС осуществляется за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

Для решения возложенных на нее задач, Федеральная налоговая служба в соответствии со своими полномочиями выполняет ряд функций, в числе которых следующие:

1. Осуществляет контроль и надзор засоблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов;

2. Осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

3. Выдает специальные марки для маркировки табака и табачных изделий, производимых на территории Российской Федерации;

4. Осуществляет федеральный государственный надзор в области организации и проведения азартных игр;

5. Ведет в установленном порядке учет всех налогоплательщиков, Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков;

6. Бесплатно информирует (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;

7. Предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;

8. Устанавливает формы:

- налогового уведомления;
- требования об уплате налога;
- заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговом органе;
- свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и ряд других форм необходимых для осуществления контроля выполнением налогоплательщиками своих обязанностей;

9. Устанавливает основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки;

10. Осуществляет в установленном порядке проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств в установленной сфере деятельности;

11. Осуществляет иные функции в сфере налогообложения.

Налоговые органы являются неотъемлемой частью налоговой системы страны. Развитие налоговых органов в современной налоговой

системе России привело к созданию ФНС в ведении Минфина. ФНС вместе со своими территориальными органами образует единую централизованную систему налоговых органов, призванную обеспечить выполнение своей главной задачи – обеспечить государство налоговыми доходами и обеспечить соблюдение налогового законодательства со стороны всех участников налоговых отношений.

## **3.2. Контроль налоговых органов за соблюдением налогового законодательства и исполнением налогоплательщиками их обязанностей в налоговых правоотношениях**

### **3.2.1. Права и обязанности налоговых органов. Налоговые проверки**

Для выполнения налоговыми органами возложенных на них функций они должны быть наделены соответствующими правами. Права налоговых органов установлены в статье 31 НК РФ.

1. Налоговые органы вправе:

1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы установленной формы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК;

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 или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой 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 и налоговых агентов в банках и налагать арест на их имущество в порядке, предусмотренном НК;

6) осматривать (обследовать) любые производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогопла-

тельщиком для извлечения дохода, либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

7) определять суммы налогов, подлежащие уплате расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике;

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;

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;

11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

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

14) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

15) создавать налоговые посты в порядке, установленном НК;

16) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;
- о возмещении ущерба, причиненного государству или муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика;
- о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите.

Наделение правами обеспечивает выполнение налоговыми органами задач только при установлении соответствующих обязанностей налоговых органов и их должностных лиц. Выполняя возложенные на них обязанности, налоговые органы тем самым обеспечивают соблюдение прав налогоплательщиков.

Налоговым кодексом установлены следующие основные обязанности налоговых органов:

- 1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- 2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- 3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;
- 4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;
- 5) руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах;
- 6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему РФ;
- 7) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом;
- 8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;
- 9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом,



налоговое уведомление или требование об уплате налога и сбора;

10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа.

11) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

12) представлять пользователям выписки из Единого государственного реестра налогоплательщиков.

Налоговые несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а также неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

Главная задача налоговых органов заключается в обеспечении налогоплательщиками соблюдения налогового законодательства, полного и своевременного перечисления налогов в бюджетную систему страны. На решение данной задачи направлен налоговый контроль. Под налоговым контролем понимается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Основной формой налогового контроля служат налоговые проверки. Виды налоговых проверок и порядок их проведения определены в Налоговом кодексе. Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки.

*Камеральная налоговая проверка* проводится по месту нахождения налогового органа. Она проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями (без какого-либо специального решения руководителя налогового органа) в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации.

Проверке подвергаются все представленные налогоплательщиком

налоговые декларации и документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налога (налоговая отчетность). Кроме того, в ходе проверки эти документы сопоставляются с другими документами о деятельности налогоплательщика, имеющимися у налогового органа.

Первое, что проверяется в ходе камеральной проверки – факт представления отчетности. Если налоговая декларация представлена после истечения установленного законодательством срока, к налогоплательщику будут применяться санкции, установленные НК РФ.

Основными этапами камеральной проверки являются:

- проверка правильности исчисления налоговой базы;
- проверка правильности арифметического подсчета данных, отраженных в налоговой декларации, исходя из взаимоувязки показателей строк и граф, предусмотренных ее формой;
- проверка обоснованности заявленных налоговых вычетов;
- проверка правильности примененных налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствие действующему законодательству.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

*Выездная налоговая проверка* проводится по месту нахождения налогоплательщика по одному или нескольким налогам. Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен пе-

риод, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Выездная налоговая проверка не должна продолжаться более двух месяцев, этот срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев, основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки утверждены приказом ФНС.<sup>50</sup> Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном Налоговым Кодексом. Знакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев установленных Налоговым кодексом.

В необходимых случаях уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном Налоговым кодексом.

При наличии у проверяющих лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, установленном Налоговым кодексом.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Налоговые проверки являются основной формой контроля за со-

---

50 Приказ ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892.

блюдением законодательства о налогах и сборах. С принятием НК РФ впервые на уровне закона регламентирован порядок проведения налоговых проверок. С одной стороны, это является гарантией прав налогоплательщика при проведении проверки, а с другой – облегчает работу должностных лиц налоговых органов, так как им предоставлен ряд дополнительных возможностей и полномочий, которыми они ранее не располагали.

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в 2013 году бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей на сумму 171,8 млрд. рублей, что на 18,7%, или на 27,1 млрд. рублей больше, чем в 2012 году. Эффективность одной выездной проверки в 2013 году составила 7,1 млн. рублей, удельный вес результативных выездных налоговых проверок достиг почти стопроцентного уровня – 98,9%. Эффективность одной камеральной проверки возросла на 3,8% и составила 1,62 тыс. рублей.<sup>51</sup>

### **3.2.2. Права, обязанности и ответственность налогоплательщиков**

Являясь участниками налоговых правоотношений, налогоплательщики и плательщики сборов имеют права, выполняют обязанности и несут ответственность, установленные нормативными правовыми актами по вопросам налогообложения. Рассматривая права, обязанности и ответственность налогоплательщика необходимо помнить, что они неразрывно взаимосвязаны. Права без обязанностей и ответственности и обязанности без прав утрачивают смысл. Кроме того права, обязанности и ответственность налогоплательщика находятся в прямой зависимости от установленных прав, обязанностей и ответственности налоговых органов и их должностных лиц.

Значительное нарушение адекватного соотношения прав (обязанностей) и меры ответственности контролирующих налоговых органов (лиц), с одной стороны, и обязанностей (прав) и меры ответственности контролируемых лиц – с другой, всегда имело негативные исследования.

При преобладании позиции первой стороны наблюдался рост бюрократизма и волонтаризма в социально-политической системе, снижение эффективности функционирования системы экономической. При преобладании второй – происходило значительное умале-

<sup>51</sup> Федеральная налоговая служба. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 гг. [http://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/](http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/).

ние реальной роли государства, переход на второй план интересов таких больших социальных групп как старики, дети, учащиеся, инвалиды, сужались возможности обеспечения общенациональных интересов – национальной безопасности и, прежде всего, национальной обороны. В экономической сфере неадекватная система ответственности налогоплательщиков вела к росту сектора теневой экономики, а, в конечном счёте, – к снижению эффективности и на макроэкономическом уровне.

Основные права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов определены Налоговым кодексом РФ.

**Права налогоплательщиков** (плательщиков сборов) определены в статье 21 НК РФ.

Плательщики налогов и сборов имеют право:

1) получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию (в т. ч. в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

2) получать от Минфина и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах. Получать от финансовых органов в субъектах РФ и органов местного самоуправления по вопросам применения законодательства субъектов РФ и нормативных правовых актов местного самоуправления о налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку, инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

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 и их должностных лиц, не соответствующие НК или иным федеральным законам;

12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых 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;

15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Аналогичными правами наделены налоговые агенты, которые также как и налогоплательщики являются участниками налоговых правоотношений. **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.

Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК и иными федеральными законами. Гарантии обеспечения и защиты прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) установлены в ст. 22 НК РФ:

1. Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

2. Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Налоговые органы обязаны соблюдать налоговое законодательство, это непосредственно корреспондирует с правами налогоплательщиков требовать соблюдения налогового законодательства налоговыми органами при совершении ими действий в отношении налогоплательщика.

Налоговые органы обязаны бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов. Данная обязанность налоговых органов обеспечивает реализацию права налогоплательщиков на получение информации от налоговых органов.

Приказом ФНС РФ от 09. 09. 2005№ САЭ-3-01/444@утвержден регламент работы с налогоплательщиками, в рамках которого определены формы информирования налогоплательщиков:

- информационные стенды в помещениях, предназначенных для работы с налогоплательщиками;
- тематические информационные стенды, размещаемые по месту нахождения налогоплательщиков;
- индивидуальное информирование налогоплательщиков в форме ответов на устные запросы и в письменной форме;
- организация телефонной справочной службы в налоговых инспекциях;
- проведение тематических семинаров с налогоплательщиками.

Обязанностью налоговых органов является соблюдение налоговой тайны, что должно служить гарантией права налогоплательщика на сохранение налоговой тайны. В статье 102 НК РФ установлено, что налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, кроме сведений:

- 1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемых налоговым органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями).

Кодексом РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ) установлено, что разглашение информации, доступ к которой ограничен лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц от 4000 до 5000 рублей.

В случае нарушения прав налогоплательщиков налоговые органы несут ответственность, установленную Налоговым кодексом и Зако-



ном РФ «О налоговых органах». Налоговые несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомερных действий (решений) или бездействия, а равно неправомερных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Суммы налогов и другие обязательные платежи, неправильно взысканные налоговыми органами, подлежат возврату, а убытки (в том числе упущенная выгода), причиненные налогоплательщику незаконными действиями налоговых органов и их должностными лицами, возмещаются в установленном порядке.

**Обязанности налогоплательщиков** (плательщиков сборов) установлены в статье 23 НК РФ. Налогоплательщики обязаны:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК;
- 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, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- 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 НК;
- 8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгал-



терского 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) сообщать в установленном порядке в налоговый орган по месту нахождения организации, месту жительства физического лица:

- обо всех случаях участия в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории РФ;
- обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории РФ, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией);

10) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики (плательщики сборов), уплачивающие налоги и сборы в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, несут также обязанности, предусмотренные таможенным законодательством РФ и Таможенного союза.

Налоговые агенты обязаны:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Выполнение налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами своих обязанностей и соблюдение ими всех норм налогового законодательства обеспечивается установлением ответственности за их нарушение. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на них обязанностей налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

**Налоговым правонарушением** признается виновно совершенное противоправное деяние, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность.

За совершение налоговых правонарушений организации и физические лица несут ответственность, установленную в главе 16 НК РФ. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

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 РФ.

Привлечение налогоплательщика (налогового агента) к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Взимание недоимок и пени за просрочку по уплате налога относятся к праввосстановительным мерам, которые направлены на устранение непосредственного вреда, причиненного правопорядку (восстановление нарушенных прав, принудительное выполнение обязанностей, устранение противоправных состояний).

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 обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности

лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустрашимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста.
- 4) истечение сроков давности<sup>52</sup> привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

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.

1. Обстоятельствами, исключаящими 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);

52 Срок давности составляет 3 года. НК РФ. – ст. 113.

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 отчета 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 налогового законодательства, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции;

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

При наличии указанных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

1. Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

3) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности).

**Налоговая санкция** является мерой ответственности за соверше-

ние налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов). При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным НК. При наличии отягчающего обстоятельства, размер штрафа удваивается.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, присужденного налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту за нарушение законодательства о налогах и сборах, повлекшее задолженность по налогу или сбору, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней.

Виды налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение установлены в главе 16 НК РФ. В таблице 13 приведены наиболее часто встречающиеся виды налоговых правонарушений и установленные за них меры ответственности.

**Таблица 13. – Виды налоговых правонарушений и меры ответственности за них**

Статья НК, пункт	Вид налогового правонарушения	Санкция
116, п. 1	Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	штраф 10000 руб.
116, п. 2	Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	штраф 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тысяч рублей.

119, п. 1	Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	штраф 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 1000 рублей.
120, п. 1	Грубое нарушение <sup>53</sup> организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода	штраф 10000 руб.
120, п. 2	Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	штраф 30000 руб.
120, п. 3	Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы	штраф 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40000 руб.
122, п. 1	Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия)	штраф 20% от неуплаченных сумм налога
122, п. 3	Те же деяния совершенные умышленно	штраф 40% от неуплаченных сумм налога

<sup>53</sup> Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

123	Неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	штраф 20% от суммы, подлежащей перечислению
126, п. 1	Непредставление в установленный срок <sup>54</sup> налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК и иными актами законодательства о налогах и сборах	штраф 200 руб. за каждый непредставленный документ.

За нарушение налогоплательщиками сроков уплаты налогов на основании статьи 75 НК РФ взимаются пени. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Эффективное функционирование налоговой системы требует установления прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, основными из которых являются налогоплательщики,

<sup>54</sup> 10 дней для документов, запрашиваемых налоговым органом при проведении налоговой проверки.

налоговые агенты и налоговые органы. Соблюдение прав налогоплательщиков и налоговых агентов обеспечивается наличием соответствующих обязанностей налоговых органов.

К налогоплательщикам и налоговым агентам, допускающим налоговые правонарушения, при установлении их вины применяются санкции, предусмотренные НК РФ. При совершении налоговых преступлений налогоплательщики несут ответственность, установленную Уголовным кодексом РФ.

## **Задания для самопроверки**

### ***Вопросы для самопроверки***

1. Кто является налоговыми агентами, каковы их права и обязанности?
2. На каких принципах основывается деятельность налоговых органов РФ?
3. В чем заключаются основные функции Федеральной налоговой службы?
4. Назовите основные этапы камеральной проверки.
5. Какие виды проверок могут проводить налоговые органы?
6. При какой проверке налоговые органы проверяют по месту своего нахождения налоговую отчетность представленную налогоплательщиком?
7. При какой проверке налоговые органы могут производить выемку документов у налогоплательщика?
8. Для какой проверки не требуется решения руководителя налогового органа о ее проведении?
9. Какие сроки установлены для проведения налоговых проверок?
10. За какой период проверяется деятельность налогоплательщика при проведении выездных налоговых проверок?
11. Каковы права налогоплательщиков?
12. Каковы обязанности налогоплательщиков?
13. Что понимается под налоговым правонарушением?
14. Что понимается под налоговой санкцией?
15. При каких обстоятельствах лицо не привлекается к ответственности за совершение налогового правонарушения?
16. Какие обстоятельства смягчают вину лица совершившего налоговое правонарушение?
17. Для чего применяются пени?



## Задачи

### №1

Физическое лицо осуществляло предпринимательскую деятельность без постановки на налоговый учет в течение двух месяцев. Доходы от предпринимательской деятельности за этот период 300 тыс. руб. Определить вид налогового правонарушения и санкцию в отношении данного налогового правонарушения, указать ст. НК РФ.

### №2

Организация представила налоговую декларацию по налогу на прибыль за 1 квартал 200...г. 10. 05. 200...г. Сумма налога, подлежащего уплате на основе этой декларации, составила 115 тыс. руб. Определить вид налогового правонарушения с учетом положений ст. 287, 289 НК РФ и санкцию, указать ст. НК РФ.

### №3

Налоговая проверка показала, что у организации отсутствуют первичные документы. Аналогичные нарушения отмечались и в ходе налоговой проверки за предыдущий налоговый период. Определить вид налогового правонарушения и санкцию, указать ст. НК РФ.

### №4

Налоговая проверка показала, что в результате неправильного отражения хозяйственных операций была занижена налоговая база по налогу на добавленную стоимость на сумму 15 млн. руб. Ставка по налогу составляет 18%. Определить вид налогового правонарушения и санкцию, указать ст. НК РФ.

### №5

В результате неправильного исчисления среднегодовой стоимости имущества подлежащего обложению налогом на имущество налоговая база была занижена на сумму 7,5 млн. руб. Ставка налога на имущества максимальная. Определить вид налогового правонарушения и санкцию, указать ст. НК РФ. На какую сумму увеличится штраф, если будет доказано умышленное занижение налоговой базы.

### №6

При выплате выигрышей в сумме 2,7 млн. руб. полученных физическими лицами в розыгрышах, проводимых в рекламных целях, организация, обязанная выполнить функцию налогового агента не перечислила налог в бюджет. Определить вид налогового правонарушения и санкцию, указать ст. НК РФ.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Создание современной налоговой системы России было начато одновременно с рыночными преобразованиями экономики. Налоговая система была призвана ограничить стихийность рыночных отношений, способствовать формированию конкурентоспособной среды и социальной инфраструктуры, присущих рыночной экономике.

В развитии современной налоговой системы РФ можно выделить три основных этапа.

В декабре 1991 г. был принят Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и ряд законов, устанавливающих порядок применения отдельных налогов, в т. ч. налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль, налога на имущество предприятий, земельного налога и ряда других. Тогда же были сформированы налоговые органы – Государственная налоговая служба стала центральным органом государственного управления в сфере налогов и налогообложения.

Для первого этапа налоговой реформы характерна крайняя нестабильность налоговой системы и ее нацеленность, главным образом, на решение фискальных задач в ущерб регулирующей функции. В результате этого налоговая система стала препятствовать экономическому росту, в то же время фискальная цель не была достигнута из-за очень низкой собираемости налогов (возникали всевозможные «серые схемы» ухода от налогообложения, разрастался «теневой сектор» экономики).

Второй этап налоговой реформы начался с принятия первой части Налогового кодекса РФ, вступившей в силу с 01. 01. 2000 г. После принятия Налогового кодекса произошло упорядочение законодательства в сфере налогов и налогообложения, утратили силу множественные подзаконные нормативные правовые акты, которые регулировали и разъясняли отдельные аспекты применения налогового законодательства.

Началом третьего этапа стало введение в силу второй части Налогового кодекса с 01. 01. 2001 г. и постепенное ее пополнение новыми главами, регламентирующими применение отдельных видов налогов. Основной тенденцией данного этапа развития налоговой системы РФ стало неуклонное снижение налоговой нагрузки за счет сокращения количества взимаемых налогов и снижения налоговых ставок.

Современная налоговая система России является трехуровневой,

включает в себя федеральные, региональные и местные налоги. Их состав и компетенции органов власти по их ведению, отмене и установлению отдельных элементов налогов определены в Налоговом кодексе РФ.

Функции налоговых органов возложены на Федеральную налоговую службу, подчиненную Министерству финансов РФ. Федеральная налоговая служба имеет в своем подчинении территориальные органы: управления по субъектам РФ, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, инспекции межрайонного уровня.

Налоговая система служит поставщиком основной доли государственных доходов и в то же время влияет абсолютно на все сферы деятельности хозяйствующих субъектов и повседневной жизни широких слоев населения. Статья 57 Конституции устанавливает: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Инструментом обеспечения выполнения налогоплательщиками своих обязанностей служат установленные меры ответственности за правонарушения и преступления в налоговой сфере.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс РФ ч. 1,2.
2. Бюджетный кодекс РФ.
3. Федеральный закон от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах РФ» (в ред. от 02.04.2014).
4. Федеральный закон от 04.10.2014 № 284-Ф «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц».
5. Положение о ФНС утвержденное Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (в ред. от 03.07.2014).
6. Закон Ярославской области «О применении упрощенной системы налогообложения на территории Ярославской области» от 30.11.2005 № 69-з (в ред. от 01.10.2012).
7. Закон Ярославской области от 15.10.2003 № 47-з «О транспортном налоге в Ярославской области» (в ред. от 02.06.2014).
8. Закон Ярославской области от 15.10.2003 № 46-з «О налоге на имущество организаций в Ярославской области» (в ред. от 02.06.2014).
9. Закон Ярославской области от 07.10.2003 «О ставках налога на прибыль организаций» (в ред. от 30.06.2011).
10. Решение Муниципалитета г. Ярославля от 07.11.2005 № 146 «О земельном налоге» (в ред. от 03.10.2013).
11. Решение Муниципалитета г. Ярославля от 08.11.2005 № 148 «О налоге на имущество физических лиц» (в ред. от 28.11.2013).
12. Налоги и налогообложение: учебник для бакалавров/под ред. Д.Г. Черника. – М.: Юрайт, 2013. – 393 с.
13. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавров – М.: Юрайт, 2012. – 680 с.
14. Перов А.В. , Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие для бакалавров. – М.: Юрайт, 2012. – 899 с.
15. Толкушкин А.В. История налогов в России. – М.: Юристь, 2001. – 432 с.
16. Аналитическая справка «О поступлении администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2013 году» <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.

17. Федеральная налоговая служба. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы. [http://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/](http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/).
18. Данная работа выполнена с использованием Справочной Правовой Системы «КонсультантПлюс».

# НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

под редакцией Лазуриной О.М.

Подписано в печать 01.12.2014.

Формат 60х90/16.

Гарнитура Миннион Про.

Объем 13,75 усл. печ. л. Тираж 50 экз.

Заказ № 1.

Отпечатано с оригинал-макета

в ООО «ЯрМедиаГрупп»

150040, г. Ярославль, ул. Кузнецова, 1

