

Министерство образования и науки Российской Федерации
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
Юридический институт (ОЗО)

Кафедра финансового права

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ В ГЭК

Зам. директора по заочному обучению

д.ю.н., доцент

 А.С.Князьков

«26» 05 2016 г.

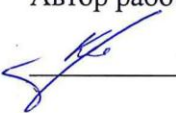
ДИПЛОМНАЯ РАБОТА
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Кисленко Владимир Александрович

Руководитель к.ю.н., доцент:

 И.Н.Мальцева

Автор работы:

 В.А.Кисленко

Томск 2016 г

МИНОБРНАУКИ РОССИИ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (ТГУ)
Юридический институт
Кафедра Финансового права

УТВЕРЖДАЮ
Зам. директора по заочному обучению
д.ю.н., доцент А.С. Князьков

« 10 » 09 2015 г.

ЗАДАНИЕ

по подготовке дипломной работы
студенту(ке) __ курса __ ЮИ ТГУ _____,

Тема дипломной работы: _____

Утверждена: 10.09.15 г.

Руководитель работы: _____

Сроки выполнения дипломной работы:

1. Составление предварительного плана и графика написания дипломной работы с _____ по _____
2. Подбор и изучение необходимых нормативных документов, актов и специальной литературы с _____ по _____
3. Сбор и анализ практического материала с _____ по _____
4. Составление окончательного плана дипломной работы: _____ по _____
5. Написание и оформление дипломной работы: _____ по _____
6. Срок сдачи дипломной работы на кафедре: _____
7. Срок сдачи дипломной работы в ГАК: _____

Если работа выполняется по заданию организации, указать её - нет

Встречи дипломника с научным руководителем – ежемесячно (последняя неделя месяца в часы консультаций)

Руководитель дипломной работы

10.09.15 г. *г.учен*

[Подпись]

Мамаров И.И.

С положением о порядке организации и оформления дипломных работ ознакомлен(а), задание принял(а) к исполнению 10.09.2015 г.

[Подпись]

Кисленко В.В.

АННОТАЦИЯ

Выпускная квалификационная работа Кисленко Владимира Александровича по теме «Правовое регулирование налогообложения юридических лиц, содержит 72 страницы, 3 главы, список использованных нормативно-правовых актов и литературы содержит в себе 76 наименований.

Ключевые слова: налоговое право, налоговое законодательство, налогообложение, налоговая нагрузка, налоговые органы, налогоплательщики, юридические лица

Целью выпускной квалификационной работы является исследование экономических основ и перспектив реформирования системы налогообложения юридических лиц в Российской Федерации.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных нормативно-правовых актов и литературы.

Во введении отражена актуальность темы исследования, цель и задачи работы, объект и предмет исследования, а также некоторые иные элементы.

Первая глава посвящается исследованию теоретико-правовых основ налогообложения юридических лиц в РФ, в том числе вопросам истории становления и развития налогообложения юридических лиц в России, а также практики налогообложения юридических лиц в отдельных зарубежных странах. Вторая глава включает в себя исследование видов налогов, которые взимаются в России с юридических лиц.

Третья глава содержит исследование основных направлений совершенствования налогообложения юридических лиц в Российской Федерации, в том числе, характеристику проблем взимания отдельных видов налогов с юридических лиц в Российской Федерации, а также перспектив развития налогообложения юридических лиц в условиях налоговой реформы.

В заключении подведены основные выводы по исследованию.

Список использованных нормативно-правовых актов и литературы включает изученные источники и литературную базу работы.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	4
1. Теоретико-правовые основы налогообложения юридических лиц в РФ	8
1.1 История становления и развития налогообложения юридических лиц в России	8
1.2 Налогообложение юридических лиц в зарубежных странах	17
2. Характеристика налогов, взимаемых с юридических лиц в РФ	28
3. Основные направления совершенствования налогообложения юридических лиц в Российской Федерации	41
3.1 Проблемы взимания отдельных видов налогов с юридических лиц в Российской Федерации	41
3.2 Перспективы развития налогообложения юридических лиц в условиях налоговой реформы	52
Заключение	59
Список использованных нормативно-правовых актов и литературы	62
Приложение А	69
Приложение Б	71

ВВЕДЕНИЕ

Как известно, налоги, будучи экономической категорией, возникли одновременно с появлением государства и выступали в качестве основного источника финансового обеспечения различных аспектов его деятельности. Основной их функцией было обеспечение бесперебойного функционирования государства и его органов. С течением времени роль налогов становилась все более многогранной. Сюда относится и регулирование социально-экономических процессов и отношений в обществе (в частности, сдерживание либо развитие каких-либо отраслей экономики и разных видов деятельности, поддержание уровня занятости населения), и введение контроля над финансово-хозяйственной деятельностью юридических либо физических лиц, но в условиях развития рыночной экономики в качестве основной их роли выступает финансирование бюджетов бюджетной системы государства.

Следовательно, по справедливому указанию А.Ю. Ильина, «эффективность функционирования налоговой системы государства характеризуется ее способностью обеспечить поступление налоговых платежей в бюджет в той мере, которая необходима для достаточного финансирования расходов государства»¹.

В связи с этим, особенно в настоящее время крайне важной является продуманная и взвешенная налоговая политика государства, поскольку в условиях мирового финансового кризиса, который затронул и Российскую Федерацию, нужно создать баланс и не допускать диспропорции между максимальным поступлением средств в бюджеты всех уровней, позволяющих решать задачи социального обеспечения населения, обеспечения обороны и безопасности государства, а также выполнять иные функции российского государства, поддержанием экономического роста и дальнейшим совершенствованием и развитием системы налогообложения с целью оптимизации налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектов.

¹ Ильин А.Ю. Основные направления и формы реализации государственной налоговой политики налоговыми органами // Налоги. 2013. № 2. С. 6 - 13.

Предпринимательская деятельность организаций, определение которой содержится в гражданском законодательстве, базируется на самостоятельном и на свой риск осуществлении деятельности, целью которой является систематическое извлечение прибыли. Под прибылью в свою очередь принято понимать разность притока и оттока денежных средств (либо других материальных благ). В рамках оттока, с экономической точки зрения, выделяются и различные фискальные платежи.

Из этого следует, что стремление к повышению конечного финансового результата, получаемого от предпринимательской деятельности юридических лиц, включает в качестве одной из своих задач оптимизацию или планирование размера налоговых платежей, перечисляемых государству.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование экономических основ и перспектив реформирования системы налогообложения юридических лиц в Российской Федерации.

Основными задачами являются:

1. исследование истории налогообложения юридических лиц, а также отдельных вопросов соответствующей практики, применяемой в зарубежных странах;
2. рассмотрение системы налогообложения юридических лиц, применяемой в РФ;
3. раскрытие особенностей налогообложения юридических лиц различными видами налогов;
4. изучение проблем в соответствующей сфере и анализ перспектив развития законодательства о налогообложении юридических лиц в России.

Объектом исследования являются общественные отношения, связанные с налогообложением юридических лиц в Российской Федерации.

Предметом исследования выступают соответствующие нормы законодательства о налогах и сборах, возникающие в связи с налогообложением юридических лиц, а также практика их применения.

В трехлетней перспективе 2014 - 2016 гг. приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики остаются такими же, как раньше, -

создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Выделим основные направления налоговой политики на ближайший период²:

- упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом;
- стабильность взимания страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование;
- совершенствование налогообложения недвижимого имущества для организаций;
- противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций;
- совершенствование налогового администрирования.

Налоги и налоговая система выступают не только источниками бюджетных поступлений, но и важнейшими структурными элементами экономики рыночного типа. Очевидно, что без формирования рациональной налоговой системы, основанной на продуманном, внутренне непротиворечивом налоговом законодательстве, которыми не угнетается предпринимательская деятельность и позволяет проводить эффективную бюджетную политику, невозможны рациональные преобразования экономики России.

Как указывает Председатель Конституционного Суда РФ В.Д. Зорькин, наибольшее количество нареканий вызывает нечеткость и неясность законодательства о налогах и сборах. Нередко в налоговых законах за потоком слов теряется изначальный смысл, а количество внутренних противоречий лишь нарастает. Не будет преувеличением сказать, что большинство налоговых конфликтов возникает в стране по причине несовершенства нормативной базы. Абсолютно противоположные решения,

² Чернов С.А. Налоговые перспективы // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2013. № 7. С. 32 - 37.

основанные на различном толковании, выносятся арбитражными судами, вследствие чего формируется различная практика на уровне округов³.

Структура настоящей работы представлена тремя главами, объединяющими четыре параграфа, а также введением, заключением, списком использованных нормативно-правовых актов и литературы.

Теоретической основой настоящей работы послужили труды отечественных и ряда зарубежных авторов по вопросам налогообложения и, специально, особенностей налогообложения юридических лиц, среди которых особо хотелось бы отметить работы Алексеенко М.М., Андрощука В.В., Зорькина В.Д., Козырина А., Мамруковой О.И., Панкова В.Г. и многих других.

Методологическая основа исследования представлена общенаучными и частнонаучными методами познания: диалектический, исторический, системный, сравнительный, формализации, сравнительно-правовой, формально-юридический.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, статистические материалы Федеральной службы государственной статистики (Росстата), Федеральной налоговой службы, бухгалтерская отчетность и налоговые декларации.

³ Зорькин В.Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3.

1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РФ

1.1 История становления и развития налогообложения юридических лиц в России

Как справедливо подчеркнуто в литературе, в современном мире в условиях нестабильной экономической ситуации, осложненной геополитическим кризисом, вопросы, связанные с формированием доходной базы публичных денежных фондов, имеют первоочередное значение. Соответственно, право государственных доходов (фискальное право), сферой регулирования которого охватываются указанные отношения, находится в центре внимания представителей финансово-правовой науки⁴.

Известно, что налоги являются необходимым и неотъемлемым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Еще со времен Римской империи дошли до нас такие понятия, как «ценз», «акциз», «фиск». По выражению С. Паркинсона, «налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников»⁵.

В Средние века в европейских государствах отсутствовали развитые налоговые системы, налоги имели разовый характер.

Развитие государственности диктовало объективную необходимость усиления государственного аппарата, что обусловило возникновение налоговых систем, пришедших на смену разовым, бессистемным платежам. В конце XVII - начале XVIII века наступает второй период развития

⁴ Васянина Е.Л. Право государственных доходов в механизме фискальной деятельности государства // Налоги. 2016. № 1. С. 3 - 6.

⁵ Кузьмин И.Ю. Некоторые особенности налогообложения за рубежом: история и современность //Аудиторские ведомости. 2008. № 1. С.4-9.

налогообложения, когда налоги становятся ведущим источником доходной части бюджета⁶.

Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы страны. В категории «налог» сконцентрирована совокупность денежных отношений, организованных государством, в процессе которых осуществляется формирование общегосударственных фондов денежных средств для осуществления экономических, социальных и политических задач.

Возникновение налогов непосредственно связано с возникновением и становлением финансов, когда формирование и использование бюджета стало носить системный характер и, следовательно, возникла необходимость в наличии доходов, получение которых носило бы постоянный характер.

Очевидно, что невозможно рассуждать о современной форме налогообложения организаций, о положительных и отрицательных качествах такового, не сформировав определенное представление об истории происхождения данных налогов и о ее развитии в нашей стране.

Потому в настоящем параграфе предпринята попытка проследить генезис института налогообложения юридических лиц.

Так, фундамент для развития взимания налогов с юридических лиц получил свою основу еще с начальных стадий существования государственности. И, несмотря на то, что в данный исторический период в государствах только складывается финансовый аппарат, ответственный за установление и сбор налогов, ими уже определяется общая сумма денежных средств, которая должна быть получена, а сама функция сбора налогов была делегирована городам и общинам⁷.

На этапе от зарождения Русского государства в IX в. до усиления Московского княжества в XIV в. налогообложение организаций не было выделено в самостоятельный вид, поскольку фактически отсутствовала прослойка населения, которая посвящала себя занятиям исключительно

⁶ Саматов О.Ж. Сотрудничество государств СНГ в области налогообложения (международно-правовые аспекты) // Право и политика. М.: NotaBene, 2005, № 6. С. 73-81.

⁷ Черник Д.Г., Павлова Л.П., Князев В.Г. и др. Налоги и налогообложение / Под ред. Д.Г. Черника. 3-е изд. М.: МЦФЭЕ, 2006. С. 53.

ремеслом, а потому, и прототипы налогов на такую деятельности и таких субъектов выделить еще сложно.

В рассматриваемый период в качестве общей податной единицы рассматривали соху. Когда речь шла об обложении торговли и промыслов, то применялась особая податная единица, именуемая промысловой сохой, выражавшей податную способность различных промыслов. В частности, соха составляла следующий размер: «в рыбном промысле – каждый невод, в солеваренном промысле – каждая солеваренная сковорода»⁸.

К XVII в. обнаруживается складывающийся порядок и начальные основы финансовой дисциплины, где уже отметить появление первого непосредственного прототипа налога на прибыль организаций: «с городских обывателей, представлявших собой преимущественно торговый и промышленный класс, взимается определенная часть доходов - 5-я, 10-я, 20-я... деньга»⁹.

В 1721 г. Петром Великим городские обыватели делились на отдельные гильдии, в которые включались следующие категории предпринимателей: «к первой гильдии относились крупные купцы и представители промышленного сектора; ко второй – мелкие купцы и ремесленники; а прочие граждане, к которым относились чернорабочие и наемники, были включены в третий разряд, уже не называвшийся гильдией»¹⁰.

В данный период купечество облагали подушной податью, а также на него накладывались еще разные сборы с отдельных видов промыслов. Можно прийти к выводу, что указанные сборы носили скорее случайный характер и вводились вне всяческой системы, более того, количество этих сборов регулярно менялось.

Впервые попытка организовать предпринимательство в общий класс налогоплательщиков предпринята императрицей Екатериной II. Так, Манифестом 1775 г. она ввела гильдейский сбор, отменивший все существовавшие до этого момента виды сборов. Рассматриваемый сбор

⁸ Алексеенко М.М. Действующее законодательство о прямых налогах. СПб., 1879. С. 82.

⁹ Там же.

¹⁰ Иловайский С.И. Финансовое право: Учебник. Одесса: Издательство типохромолитография. А.Ф. Соколовского, 1904. С 235.

являлся своего рода налогом с капитала и им облагалось российское купечество «в размере одного процента от объявленного «по совести» капитала»¹¹. Критерием оценки состоятельности предпринимателей впервые в истории предусматривался оборот капиталов.

Недостаток сформированной системы обложения предпринимательства очевиден: созданные гильдейские сборы не соотносились ни с обширностью промыслов, ни с величиной промысловых доходов.

Поэтому в XIX в., то есть в период активного развития отечественной промышленности, а также интенсивного увеличения объема государственных расходов, на повестку дня вышла потребность в поиске новых подходов к налогообложению предпринимательства, которые бы отвечали реальным социальным, экономическим и политическим условиям того времени.

Нельзя оставить без внимания тот факт, что именно в этот исторический период, а именно, в 1818 г., в нашей стране был подготовлен первый крупный труд в области теории налогообложения под авторством Николая Тургенева - «Опыт теории налогов».

Он обобщил распространенные в то время взгляды на роль налогов и принципы их взимания, способствовал их популяризации в России¹².

Надо сказать, что именно эта теоретическая работа сформулировала фундаментальные положения, заложившие основу для последующего развития всей отечественной теории, а также практики налогообложения предпринимательства: «Налог должен быть всегда взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались»¹³.

¹¹ Руденко В.В. Налоговое регулирование деятельности предприятия в России: Дис. ... к.ю.н. Краснодар, 2007. С. 97.

¹² Свистунов А.А. Проблемы построения налоговой политики государства в процессе эволюции принципов налогообложения // История государства и права. 2006. № 8.

¹³ Титов А.А. Совершенствование налога на прибыль организаций в Российской Федерации: Дис. ... к.э.н. М., 2006. С. 62.

В качестве результата развития указанного тезиса стало принятие в 1863 г. нормативно-правового акта – Положения о пошлинах за право торговли и других промыслов¹⁴.

К 1898 г. на предпринимательские организации начинают возлагать требование по представлению заявлений по установленной форме, которая в целом напоминает декларацию о доходах. В.Е. Лебедев по этому поводу отмечает, что в рассматриваемом документе «наряду со сведениями об обороте предприятия указывался размер полученной прибыли с обязательным объяснением причин, вызвавших ее увеличение или уменьшение против предыдущего года»¹⁵.

Однако невзирая на все перечисленный набор преобразований, промысловое обложение все еще оставалось несовершенным, в частности, в качестве одного из основных недостатков такового, как и ранее, была неравномерность налоговой нагрузки.

Как минус можно назвать и то, что оно обнаруживало в себе одновременно начала как патентного, так и подоходного обложения.

Но, если не принимать во внимание отрицательные стороны такой системы промыслового обложения, можно подчеркнуть его доходность, в значительной мере возросшую на протяжении 1863 - 1895 годов. По данным исследователей, суммы поступлений возросли за этот период с 6 млн. руб. до 43 млн. руб.¹⁶ Однако приходится признать, что реалии данного исторического периода были таковыми, что доходы, которые приносились все более развившимися промышленностью и торговлей предпринимателям, возросли гораздо более быстрыми темпами.

Этими причинами обусловлено дальнейшее реформирование промыслового налогообложения.

¹⁴ Параскевич Н.С. Исторический аспект становления налога на прибыль организаций в России // Финансовое право. 2009. № 10. С. 34 - 37.

¹⁵ Лебедев В.Е. Налогообложение предпринимательской деятельности в РФ (история становления налогового регулирования в дореволюционной России). М.: ПАИМС, 1999. С. 19.

¹⁶ Параскевич Н.С. Исторический аспект становления налога на прибыль организаций в России // Финансовое право. 2009. № 10. С. 34 - 37.

В частности, 8 июня 1898 г. утвердили и ввели в действие с 1 января 1899 г. Положение «О государственном промысловом налоге»¹⁷, который в нашей стране просуществовал до самой революции, случившейся в 1917 году.

Рассматривая советский период истории нашего государства и налогообложения организаций, отметим, что отличительной особенностью налогообложения первых лет советской власти является отказ от налоговой политики, сформированной ранее при царском режиме, и замена разработанного предшественниками механизма на стихийное налогообложение.

К примеру, можно назвать введенный разовый сбор за торговлю, который рассматривался как один из ключевых источников доходов местных бюджетов в этом историческом периоде.

Такой сбор был установлен Положением от 23 декабря 1918 г. «О денежных средствах и расходах местных Советов»¹⁸. В соответствии с ним, местным Советам предоставлялось право взимать в городских поселениях местный разовый сбор за подвижную торговлю с лиц, производящих продажу вразнос или вразвоз, а также сбор за продажу скота на рынке.

Однако вскоре было осознано, что управление экономикой страны не может строиться на стихийном налогообложении и что стабильность является необходимым условием осуществления налоговой политики.

По отношению к налогообложению предприятий был вновь восстановлен разработанный в конце XIX в. промысловый налог. Он был утвержден 26 июля 1921 г. Положением «О промысловом налоге»¹⁹.

Данный налог, как и ранее, обладал сложной структурой. Патентный сбор взимался в предоплатном порядке, то есть за полугодие вперед, чем можно так сказать обеспечивалось право беспрепятственного производства,

¹⁷ Положение «О государственном промысловом налоге» // Правительственный вестник. Красноярск, 1898. № 139 - 148.

¹⁸ Положение от 23 декабря 1918 г. «О денежных средствах и расходах местных Советов» // СУ РСФСР. 1918. № 93. С. 931.

¹⁹ Положением «О промысловом налоге» от 26 июля 1921 г. // Известия. 1921. 27 июля. С. 1.

промысла и торговли. Плата за патент, как и в более ранние периоды, зависела от разряда предприятия и его местонахождения.

Уравнильный сбор, также как в предыдущие периоды, предусматривался дополнительно к патентному платежу и возлагался на предприятия, которые получали достаточно большие доходы от своей деятельности. Он рассчитывался с оборота по итогам каждого месяца в размере оклада, определявшегося налоговой комиссией на шесть месяцев вперед.

На начало 1928 г. из поступлений по промысловому налогу была сформирована практически одна треть всей совокупности налоговых поступлений страны. Промысловый налог был сильным орудием классовой политики в руках советской власти, поскольку, по меткому указанию А.А. Соколова, «усиленно облагая частные торгово-промышленные предприятия (по сравнению с кооперативными и государственными), он препятствует росту частного капитала и, наоборот, содействует росту кооперативно-социалистических форм хозяйства»²⁰.

В ходе налоговой реформы, имевшей место в 1930 - 1932 годах, для государственных предприятий были установлены два крупных платежа. По данным источников, такими платежами стали «налог с оборота и отчисления от прибыли, а для кооперативных предприятий были введены налог с оборота и подоходный налог. Основные задачи налоговой реформы заключались в устранении множественности платежей в бюджет»²¹.

В дальнейшем, в 60 - 70-ые года, отечественным законодателем предпринимался ряд попыток по реформированию налоговой системы СССР. Реформами предполагалось более широкое использование методов экономического стимулирования, а также предусматривалось установление зависимости материальных возможностей организаций от получаемых ими финансовых результатов деятельности, главным образом, прибыли. Во-первых, существенно поменялась процедура распределения прибыли. Так, вместо одного платежа ввели плату за основные производственные фонды и

²⁰ Соколов А.А. Теория налогов. М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. С. 303.

²¹ История налогов России: важнейшие даты, факты и события / Под ред. Г.И. Букаева. М., 2002. С. 84.

нормируемые оборотные средства, фиксированные платежи, взносы свободного остатка прибыли.

Относительно вопросов развития взаимных отношений между предприятиями и государственным бюджетом непоследовательность реформ можно усмотреть в том, что одновременно применялись рыночные (плата за фонды) и нерыночные виды платежей (свободный остаток прибыли). Авторы реформ предполагали, что главное место в новой системе обложения будет отведено плате за производственные основные фонды и оборотные средства, но с развитием определяющая роль все же была признана за свободным остатком прибыли, представляющим собой неналоговое изъятие из прибыли.

К концу 70-х годов развитие взаимных отношений между предприятиями и бюджетом просматривается в вопросах использования нормативных методов распределения прибыли. Так, по нормативам в первоочередном порядке начали осуществляться все расчеты с бюджетом по отчислениям от прибыли, а фонды экономического стимулирования создавались уже после таких расчетов и тоже по закрепленным нормативам. При помощи нормативного метода предпринимались попытки к устранению негативного воздействия свободного остатка прибыли на экономической заинтересованности в увеличении прибыли.

В целом можно заметить, что финансовая система нашего государства развивалась в противоположном процессе общемирового развития направлении. Так, от налогов у нас произошел переход к административным методам изъятия прибыли организаций и к перераспределению финансовых ресурсов посредством бюджета страны.

Процесс перехода от механизма распределения прибыли между предприятием и государственным бюджетом, который осуществлялся по усмотрению чиновников, в налоговой системе происходил в промежутке с 1984 по 1990 г. В данный исторический период наблюдался постепенный приход более четких и регламентированных правил такого распределения.

Говоря о развитии налоговых отношений с участием организаций в России, следует обратить внимание на то, что процесс формирования

действующей сегодня налоговой системы начался, как уже было отмечено, в конце 80-х годов, когда впервые создали единую систему налогообложения в СССР, нашедшую свое закрепление в Законе от 14 июня 1990 г. № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций».

В современной России налоговую систему практически создали в 1991 г. В декабре указанного года был принят целый пакет законов о налоговой системе.

Среди них можно назвать такие ключевые акты, как Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», закрепляющий общую характеристику всей налоговой системы страны и принципы ее организации и построения, «О налоге на прибыль предприятия и организаций», «О налоге на добавленную стоимость», «Об акцизах», «О налогообложении доходов банков», «О налоге на имущество предприятий», «О государственной пошлине», «О подоходном налоге с физических лиц» и ряд иных не менее значимых. Принятые Законы ввели в действие с 1 января 1992 г. Перечисленные Законы сформировали основу новой единой налоговой системы в Российской Федерации и конкретно – основу налогообложения юридических лиц.

В связи с развитием частного предпринимательства встала проблема формирования новых отношений между налогоплательщиками и государством. Принимается ряд законов о налогах с физических лиц, с индивидуальных предпринимателей, о подоходном налоге и налоге на добавленную стоимость с юридических лиц, о плате за землю и другие. В 1992 г. принимается Закон о налоговой системе России, который предусматривает учреждение системы органов, призванных осуществлять взимание налогов и контроль за правильностью их уплаты. В 1995 году учреждается налоговая полиция, призванная не только контролировать правильность уплаты налогов, но и вести предварительное расследование по

делам, связанным с правонарушениями в налоговой сфере. Она существовала в качестве самостоятельного ведомства до 2003 г.²²

Таким образом, исторический путь, пройденный от начала формирования налоговой системы нашего государства, позволил накопить соответствующий опыт, который был использован при построении Налогового кодекса страны.

Сделав даже короткий экскурс в историю становления и развития налогов, взимаемых с организаций, в России, можно прийти к выводу о том, что появление таких налогов является результатом естественного развития налоговых правоотношений.

На протяжении всей истории России деятельность, прибыль и имущество предприятий так или иначе подлежала обложению налогами и сборами, и поступления от данных налогов и сборов всегда составляли весомую часть доходов государственного бюджета.

1.2 Налогообложение юридических лиц в зарубежных странах

Налоговая система в большинстве стран представляет собой совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в законодательно установленном порядке с юридических и физических лиц.

Налог имеет свои особенности в каждой отдельно взятой стране, которые зависят от многих факторов – экономических, политических, демографических, социальных и т.д.

Интересно рассмотреть налоги, взимаемые с юридических лиц, в различных зарубежных странах.

В частности, интересно сравнить основные налоги, взимаемые с юридических лиц, государств - членов Таможенного союза и последующего формирования Единого экономического пространства. Унификация законодательства в сфере внешнеэкономической деятельности (включая аспекты налоговой политики) и постепенное выравнивание условий

²² Толстая А.И. История государства и права России: учебник для вузов. 3-е изд., стереотипное. М.: Юстицинформ, Омега-Л, 2010. С. 295.

хозяйственной деятельности обеспечили более благоприятную обстановку для бизнес-сообществ, предпринимателей и простых граждан государств - членов ТС и ЕЭП²³.

Стоит согласиться с точкой зрения о том, что национальные системы взимания прямых налогов не должны создавать чрезмерно различающуюся по величине налоговую нагрузку на предприятия (включая взносы на социальную защиту), так как сильная дифференциация налоговой нагрузки внутри ЕЭП означает неравенство условий конкуренции²⁴.

Нынешние процессы по унификации структуры и принципов налогообложения, основные направления налоговых реформ дают основания специалистам говорить о новой волне гармонизации основных показателей налоговой системы и национального налогового права²⁵.

На многосторонней основе 13 марта 1992 г. в Москве было подписано Соглашение между правительствами государств – участников СНГ о согласованных принципах налоговой политики. Правительства стран Содружества взяли на себя обязательства проводить согласованную политику на основе унификации принципов и правил налогообложения и применять единый перечень основных налогов, затрагивающих интересы всех входящих в СНГ государств. Однако прошедшие два десятка лет показали, что сближение налоговых систем государств – участников СНГ затрудняется не только политическими соображениями, но и разным уровнем экономического развития, а также несовершенством налоговых систем этих государств. Для достижения выше поставленной цели ряд государств – участников СНГ предпринимают дополнительные практические шаги.

В связи с этим, интересно проанализировать правовое регулирование взимания отдельных видов налогов с юридических лиц в государствах - члена Таможенного союза ЕАЭС – Белоруссии и Казахстане.

²³Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева А.Н. Налоги в Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве. М.: Налоговый вестник, 2012. С. 5.

²⁴ К единой стратегии [Интервью с С. Глазьевым] // Новости российского экспорта. 2011. № 11. С. 30 - 32.

²⁵ Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.

В соответствии с Налоговым кодексом с начала 2009 г. в Республике Казахстан действуют²⁶:

- налоги: корпоративный подоходный налог, индивидуальный подоходный налог, налог на добавленную стоимость, акцизы, рентный налог на экспорт, специальные платежи и налоги недропользователей, социальный налог, налог на транспортные средства, земельный налог, налог на имущество, налог на игорный бизнес, фиксированный налог, единый земельный налог;

- другие обязательные платежи в бюджет: государственная пошлина; сборы: регистрационные сборы, сбор за проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан, сбор с аукционов, лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности, сбор за выдачу разрешения на использование радиочастотного спектра телевизионным и радиовещательным организациям; плата: за пользование земельными участками, за пользование водными ресурсами поверхностных источников, за эмиссии в окружающую среду, за пользование животным миром, за лесные пользования, за использование особо охраняемых природных территорий, за использование радиочастотного спектра, за предоставление междугородной и (или) международной телефонной связи, а также сотовой связи, за пользование судоходными водными путями, за размещение наружной (визуальной) рекламы.

Действующая в Республике Беларусь налоговая система сформировалась к середине 1990-х гг. Впоследствии в нее вносились изменения, связанные с появлением и отменой некоторых видов налогов, изменениями в налоговом законодательстве.

В состав налоговой системы республики входят 24 платежа, имеющие налоговый характер²⁷. Из них регулярно исчисляются и уплачиваются семь платежей: налог на добавленную стоимость, сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции,

²⁶ Крайнова О.И. Налоговая система Республики Казахстан // Законодательство и экономика. 2010. № 9. С. 68 - 72.

²⁷ Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2010. № 253. 2/1726.

продовольствия и аграрной науки, налог на прибыль, налог на недвижимость, экологический и земельный налоги, местный налог (на инфраструктуру города)²⁸.

Для снижения налоговой нагрузки, улучшения налогового администрирования и повышения стабильности налоговой системы продолжается совершенствование налогового законодательства. Основными направлениями налоговой реформы являются упрощение налоговой системы, расширение налоговых баз, сокращение видов налогов и упорядочение льгот. Вносятся изменения в методику расчета и уплаты налогов. За период 2005 - 2007 гг. были полностью отменены 17 налоговых платежей, упростилась система налогообложения малых и средних предприятий²⁹.

Обратим внимание на корпоративный подоходный налог в соотношении с российским налоговым законодательством.

Объектом обложения указанным налогом в Республике Беларусь и Российской Федерации признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Под прибылью налогоплательщика-резидента понимаются полученные им доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Прибылью иностранной организации (нерезидента), осуществляющей деятельность через постоянные представительства, признаются полученные ею через постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов.

В Казахстане его плательщиками выступают юридические лица - резиденты Республики Казахстан, за исключением государственных учреждений, а также юридические лица-нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение или

²⁸ Андрощук В.В. Налоговые органы Республики Беларусь // Финансовое право . - М.: Юрист, 2009, № 3. - С. 25-30

²⁹ Григоров К.Н. Сравнительно-правовой анализ регулирования налогов на имущество организаций Республики Беларусь и Республики Казахстан // Финансовое право. 2015. № 5. С. 31 - 37.

получающие доходы из источников в Республике Казахстан. Объектами обложения корпоративным подоходным налогом являются³⁰:

- налогооблагаемый доход, доход, облагаемый у источника выплаты;
- чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение.

В Республике Беларусь налоговая база определяется как денежное выражение прибыли (валовой прибыли), подлежащей налогообложению. Порядок определения налоговой базы по корпоративному подоходному налогу Налоговым кодексом Республики Казахстан не установлен³¹.

Для корпоративного подоходного налога налоговым периодом в Республике Казахстан является календарный год.

Ставки налогов рассмотрены в таблице (приложение А к настоящей выпускной квалификационной работе).

Интересно отметить, что в Республике Казахстан существует понятие «инвестиционные налоговые преференции»: они применяются по выбору налогоплательщика и заключаются в отнесении на вычеты стоимости объектов преференций и (или) последующих расходов на реконструкцию, модернизацию.

К объектам преференций относятся впервые вводимые в эксплуатацию на территории Республики Казахстан здания и сооружения производственного назначения, машины и оборудование, используемые в течение не менее трех лет.

Применение преференций осуществляется по методу вычета после ввода объекта в эксплуатацию или по методу вычета до ввода объекта в эксплуатацию.

Налог на имущество организаций и физических лиц (налог на недвижимость). В Республике Беларусь, Республике Казахстан и Российской Федерации объектом обложения налогом на имущество организаций признается движимое и недвижимое имущество (в т.ч. переданное во

³⁰ Закон Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-IV ЗРК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2008. № 22-II (2526-II).

³¹ Мамбеталиева А., Макеева Е. Прямые налоги в ТС и ЕЭП // Налоговый вестник. 2012. № 5. С. 68 - 84.

временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

В Республике Беларусь налоговая база налога на недвижимость определяется организациями исходя из наличия на 1 января календарного года зданий и сооружений по остаточной стоимости и стоимости зданий и сооружений сверхнормативного незавершенного строительства; физическими лицами – исходя из оценки принадлежащих им зданий и сооружений.

В Республике Казахстан и Российской Федерации налоговая база по налогу на имущество организаций (у индивидуальных предпринимателей и юридических лиц) определяется как среднегодовая балансовая стоимость объектов налогообложения (в нашей стране иное может быть прямо предусмотрено соответствующей статьей НК РФ).

Ставки налогов в рассматриваемых государствах выглядят следующим образом (таблица 1).

Таблица 1

Ставки налога на имущества в Республиках Казахстан, Беларусь и РФ

Налогоплательщик	Ставки налогов, %		
	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Российская Федерация
Годовая ставка: - для организаций	1	1,5	Устанавливаются законами субъектов. Не могут превышать 2,2 %.
- для организаций, имеющих в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении объекты сверхнормативного незавершенного строительства и осуществляющих строительство новых объектов	2	-	-
- в отношении объектов, у которых налоговая база исчисляется от кадастровой стоимости	-	-	1) для города федерального значения Москвы: в 2014 году - 1,5 процента, в 2015 году - 1,7 процента, в 2016 году и последующие годы - 2 процента; 2) для иных субъектов Российской Федерации: в 2014 году - 1,0 процента, в 2015 году - 1,5 процента, в 2016 году и последующие годы - 2 процента.

Также в отношении отдельных видов имущества предусмотрена ставка 0 процентов, в частности, в отношении объектов, которые были впервые введены в эксплуатацию в налоговые периоды, начиная от 1 января 2015 года, а также ряд других, поименованных в соответствующей статье НК РФ.

Земельный налог. В рассматриваемых государствах объектом налогообложения признаются земельные участки.

В Республике Беларусь и Российской Федерации налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения, которая должна определяться в соответствии с действующим земельным законодательством.

В Республике Казахстан налоговой базой для определения земельного налога является площадь земельного участка.

Земельный налог Республики Казахстан характеризуется тем, что для целей налогообложения земли в этом государстве рассматриваются по принадлежности к следующим категориям (рисунок 1).

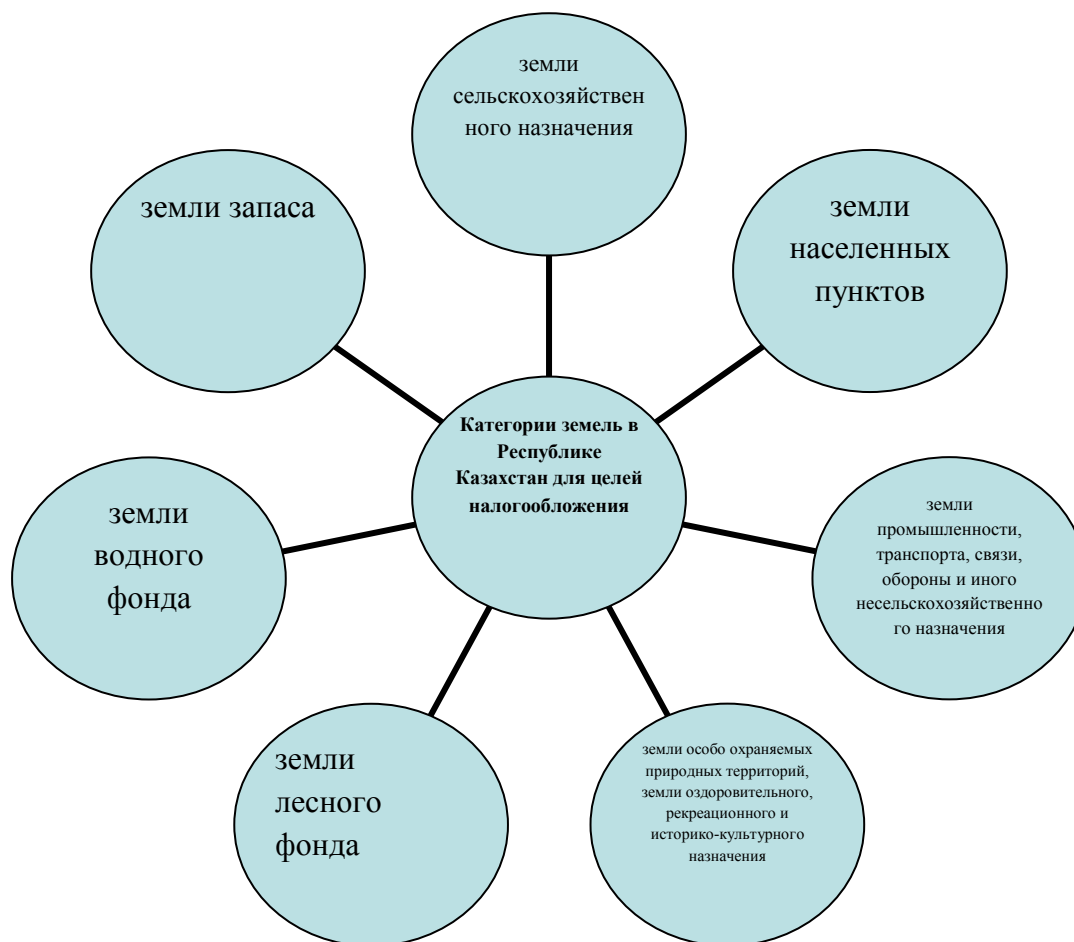


Рисунок 1 – Категории земель в Республике Казахстан

При этом стоит подчеркнуть, что под налогообложение не попадают земли особо охраняемых природных территорий, лесного, водного фондов, земли запаса, если они не передавались в землепользование.

Ставки земельного налога в Республике Беларусь устанавливаются в белорусских рублях в зависимости от категории земельного участка и назначения его использования (исходя из кадастровой стоимости земельного участка).

В Республике Казахстан базовые ставки земельного налога на земли сельскохозяйственного назначения устанавливаются в расчете на один гектар и дифференцируются по качеству почв.

В Российской Федерации налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать:

- 0,3% - в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

- 1,5% - в отношении прочих земельных участков.

В Республике Беларусь сумма земельного налога исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующих ставок земельного налога. Земельный налог исчисляется, начиная с месяца, следующего за месяцем принятия уполномоченным государственным органом решения, являющегося основанием для возникновения или перехода права на земельный участок.

В Республике Казахстан исчисление налога производится путем применения соответствующей налоговой ставки к налоговой базе отдельно по каждому земельному участку. При предоставлении государством права собственности, права постоянного или первичного безвозмездного временного землепользования на земельный участок налогоплательщик исчисляет земельный налог, начиная с месяца, следующего за месяцем предоставления таких прав на земельный участок.

В Российской Федерации сумма налога по общему правилу исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (авансовых платежей по нему) самостоятельно.

В завершении хотелось бы отметить, что налоговые системы зарубежных стран существенно отличаются друг от друга по основным экономическим показателям, соотношению прямых и косвенных налогов, уровню налоговой культуры налогоплательщиков и налоговой дисциплины, мерам ответственности за нарушение налогового законодательства, источникам налогообложения. Однако проводимые в странах налоговые реформы, отражающие стремление к экономическому объединению, недопущению двойного налогообложения, расширению международных хозяйственных связей, способствуют процессу формирования общих тенденций современного развития национальных налоговых систем. Их выявление, обоснование и использование имеет большое значение для принятия конкретных решений в налоговой сфере³².

Во всех рассмотренных государствах отмечается высокий темп роста поступлений в бюджеты государств налога на прибыль организаций (корпоративного подоходного налога). Роль этого налога в доходах бюджетов Республик Беларусь, Казахстан и Российской Федерации возросла³³.

Даже краткий сравнительный анализ показал, что законодательная база регулирования налогообложения в государствах - членах ТС ЕАЭС сформирована и закреплена нормативными правовыми актами (Налоговыми кодексами – основополагающими документами, регламентирующими налоговые отношения хозяйствующих субъектов).

Налогоплательщики и элементы налогообложения в значительной степени идентичны. При этом в каждом из государств существуют свои особенности, зависящие от различных факторов. Разные ставки налогов, взимаемые с юридических лиц, в рассмотренных государствах объясняются различным уровнем экономического развития, а также проводимой налоговой политикой каждого из государств и ходом реформ в данной сфере.

³²Шередеко Е.В. Общие тенденции современного развития национальных налоговых систем // Налоги и налогообложение. 2008. № 4. С. 77 - 80.

³³Мамбеталиева А., Макеева Е. Прямые налоги в ТС и ЕЭП // Налоговый вестник. 2012. № 5. С. 68 - 84.

В связи с этим необходимо проведение унификации национальных налоговых законодательств, а также совершенствование налогового администрирования и налогового контроля с целью исключения двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов.

При реализации указанной задачи требуется исходить прежде всего из положений международных договоров в области налогообложения. Целью заключения международного договора является достижение между государствами или иными субъектами международного права соглашения, устанавливающего их взаимные права и обязанности в налоговых отношениях.

2. ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВ, ВЗИМАЕМЫХ С ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РФ

Согласно ст. 57 Конституции РФ, каждому вменяется обязанность уплачивать законно установленные на территории государства налоги и сборы.

В современном порядке основная часть государственных доходов формируется именно от налогов, а отсутствие средств в бюджете современного государства неминуемо приведет к прекращению существования данного государства.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П постулируется, что налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства (ст. ст. 2 и 7 Конституции РФ)³⁴. Без поступлений в бюджет налоговых платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, учреждений здравоохранения, образования, армии, правоохранительных органов и т.д., а, следовательно, также выплат заработной платы работникам бюджетной сферы.

Сходная правовая позиция получила закрепление в Определении КС РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О: в соответствии с Конституцией РФ, предусмотрена обязанность каждого платить налоги и сборы (ст. 57). Из этой статьи следует конституционная обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы, которая обладает особым, а именно публично-правовым (а не частноправовым) характером, что обусловлено самой природой государства и государственной власти³⁵.

³⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // Российская газета. № 2. 06.01.1998.

³⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 07.11.2008 № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товарищ» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. № 2. 2009.

Налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования. В юридической литературе справедливо отмечается, что осуществлять государственную власть можно, только располагая финансовыми средствами.

НК РФ в ст. ст. 13 - 15 устанавливает понятие и виды налогов. Так, в соответствии со ст. 13 НК РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- федеральные налоги и сборы (устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации);
- региональные налоги (устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации);
- местные налоги (устанавливаются НК РФ и нормативными актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований).

В статье 13 НК РФ указаны шесть федеральных налогов (НДС, регулируемый главой 21 НК РФ, НДФЛ, регулируемый главой 23 НК РФ, налог на прибыль, регулируемый главой 25 НК РФ, налог на добычу полезных ископаемых, регулируемый главой 26 НК РФ, водный налог, регулируемый главой 25.2 НК РФ, акцизы, регулируемые главой 22 НК РФ) и два федеральных сбора (госпошлина, регулируемая главой 25.3 НК РФ, и сборы, регулируемые главой 25.1 НК РФ). Круг налогоплательщиков (плательщиков сборов), элементы налогообложения применительно к каждому из них установлены отдельными главами части второй НК РФ.

Кроме того, в рамках специальных налоговых режимов устанавливаются виды налогов, которые не предусмотрены этой статьей³⁶.

Таковыми режимами и налогами на сегодняшний день являются следующие (таблица 2).

Таблица 2.

³⁶ Тимошенко В.А. О количестве федеральных налогов в России // Право и экономика. 2014. № 6. С. 55 - 57.

**Налогоплательщики и объекты налогообложения
единым налогом при применении таких специальных
налоговых режимов, как УСН, ПСН, ЕНВД и ЕСХН**

Наименование налога	Налогоплательщик	Объект налогообложения
Единый налог при применении упрощенной системы налогообложения (гл. 26.2 НК РФ)	Организации, индивидуальные предприниматели (ст. 346.12 НК РФ)	Доходы
		Доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.14 НК РФ)
Единый налог при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1 НК РФ)	Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями (ст. 346.2 НК РФ)	Доходы, уменьшенные на величину расходов
Единый налог при применении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ)	Организации и индивидуальные предприниматели (ст. 346.28 НК РФ)	Вмененный доход налогоплательщика (ст. 346.29 НК РФ)
Единый налог при применении патентной системы налогообложения (гл. 26.5 НК РФ)	Индивидуальные предприниматели (ст. 346.44 НК РФ)	Потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности (ст. 346.47 НК РФ)

Как видно из данной таблицы, применимые к юридическим лицам – первые три из поименованных.

Региональных налогов всего три: транспортный налог, регулируемый главой 28 НК РФ, налог на игорный бизнес, регулируемый главой 29 НК РФ, налог на имущество организаций, регулируемый главой 30 НК РФ, - и они указаны в статье 14 НК РФ.

В Российской Федерации установлены два местных налога: земельный налог, регулируемый главой 31 НК РФ, и налог на имущество физических

лиц, регулируемый гл. 32 НК РФ, а также один местный сбор, предусмотренный гл. 33 НК РФ.

Из данного перечня очевидно, что на долю организаций приходится уплата:

- федеральные налоги:

1) налог на добавленную стоимость;

2) акцизы;

3) налог на прибыль организаций;

4) налог на добычу полезных ископаемых;

5) водный налог;

6) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

7) государственная пошлина.

- из региональных налогов организациями уплачивается:

1) налог на имущество организаций;

2) налог на игорный бизнес;

3) транспортный налог.

- местный налог на долю организаций приходится только один – земельный налог. Однако с 1 января 2015 года появился новый местный торговый сбор, плательщиком которых также являются юридические лица.

За пределами поименованного перечня остались отдельные таможенные платежи, страховые взносы, а также патентная пошлина и иные «установленные законом» платежи. Такая группа доходов государства – неналоговая, часть из которых образуется в результате поступления от уплаты сборов, не входящих в систему налогов и сборов³⁷.

В силу значительного количества правовых норм, регламентирующих вопросы налогообложения юридических лиц, в настоящей работе принято решение проанализировать отдельные особенности взимания налогов в интересующей сфере. В Приложении Б приведены правовые нормы,

³⁷ Денисова А.Ю. Понятие сбора как публичного платежа в российском законодательстве и доктрине // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2015. № 2. С. 66 - 85.

регламентирующие основные элементы по каждому из уплачиваемых организациями налога в России.

Интересно рассмотреть налог на прибыль организаций, потому что это основной прямой налог на юридических лиц, который относится к числу федеральных и взимается с прибыли организации на основании положений гл. 25 НК РФ, которая определяет элементы, а также порядок исчисления и уплаты рассматриваемого налога.

Налоговая база по налогу на прибыль формируется исходя из данных бухгалтерского и налогового учета, налог при этом определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налоговой базой по налогу на прибыль организаций признается денежное выражение прибыли, которая подлежит налогообложению. Подлежащая налогообложению прибыль определяется нарастающим итогом с начала года. Если в отчетном периоде получен убыток, то в данном периоде налоговая база признается равной нулю.

В зависимости от того, кто является плательщиком налога на прибыль организаций, а также от того, что признается объектом налогообложения, и определяется налоговая база (рисунок 2).

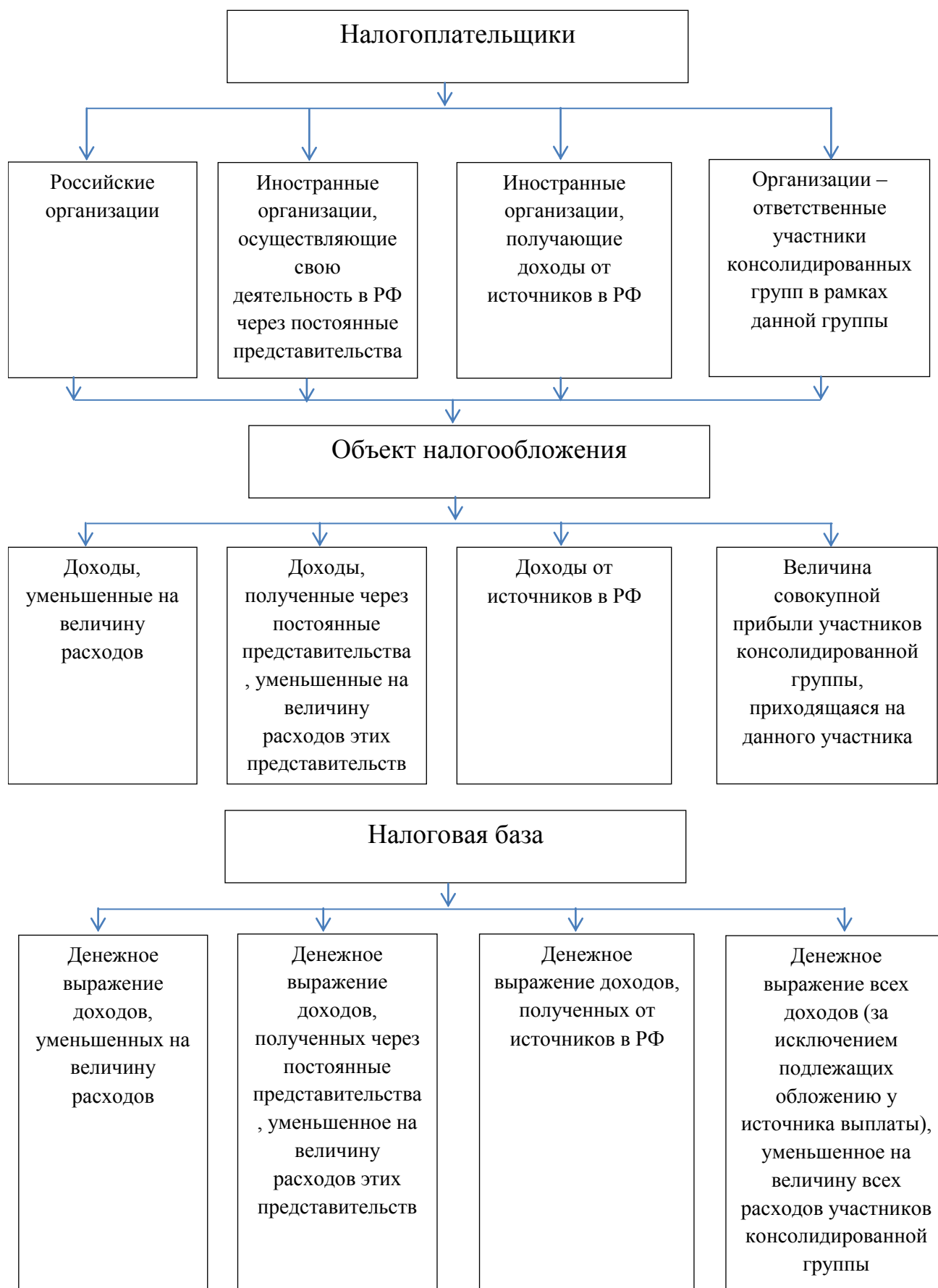


Рисунок 2 – Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль

Налоговая база по налогу на прибыль организаций определяется как доходы, уменьшенные на величину расходов.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг, имущественных прав. Если стоимость доходов выражена в условных единицах либо в иностранной валюте, то они учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательства и требования и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Налоговыми резидентами РФ, кроме российских организаций, могут признаваться иностранные организации, местом управления которыми является РФ, если иное не предусмотрено международным договором РФ по вопросам налогообложения, а также иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с международным договором РФ по вопросам налогообложения в целях применения этого международного договора³⁸.

Иностранные организации – налоговые резиденты РФ в целях применения норм главы 25 «Налог на прибыль» НК РФ приравниваются к российским организациям.

В Российской Федерации, как уже отмечалось, налог на прибыль не единственный. Следующим налогом, который выплачивают российские предприятия, является налог на добавленную стоимость. Данный налог представляет собой начисления на вновь созданную стоимость данным предприятием и представляет собой также изъятие определенной части

³⁸ Прохоров А. Законы и налоги // ЭЖ-Юрист. 2016. № 6-7. С. 11.

прибыли предприятия, но он начисляется не по итогам деятельности предприятия как на разницу между доходами и расходами, а в процессе создания новой стоимости³⁹.

Согласно ст. 146 НК РФ налогом облагаются все реализуемые товары, услуги, работы, выполняемые данным предприятием. В результате получается, что чем больше предприятие вкладывает своего труда, создает больше стоимости, тем больше платит налогов. Данный налог не стимулирует, а, наоборот, оказывает негативное влияние на собственно производительную деятельность предприятия.

Поэтому в юридической литературе отмечается, что в интересах предприятия производить как можно меньше собственной стоимости и как можно больше использовать стоимость, созданную другими предприятиями, поскольку налог на нее уплачен ими и с данного предприятия не взимается⁴⁰.

Налог на добавленную стоимость начисляется и выплачивается следующим образом. Его размер составляет 18% от вновь созданной стоимости на произведенные сельхозпродукты, товары для детей, на некоторые другие товары налог составляет 10%.

С 1993 г. налог на добавленную стоимость стал в нашей стране наиболее крупным доходным источником, оттеснив на второе место налог на прибыль. Безусловно, налог очень удобен с точки зрения его взимания, обеспечивает быстрое поступление денежных средств в бюджет, равно напряженное обложение на всех стадиях производства и реализации продукции (работ, услуг).

Косвенные налоги на потребление действуют практически во всех странах с развитой рыночной структурой. Обычно они выступают в двух основных формах: налог на добавленную стоимость или налог с продаж. Поэтому имеет смысл сравнить ставки на целевое назначение этого налога в различных странах. В США одним из главных доходных источников бюджетов штатов является налог с продаж. Отчисления от него

³⁹ Дедкова Е.Г. Порядок исчисления и обзор изменений по налогу на прибыль организаций с 2013 года // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2013. № 1. С. 36 - 45.

⁴⁰ Васильев А.В. Цены, инфляция, налоги, инновационное развитие // Административное и муниципальное право. 2012. № 3. С. 64 - 67.

направляются и в муниципальные бюджеты. Ставка колеблется от 3% в штатах Вайоминг и Колорадо до 8,25% в Нью-Йорке. В Японии налог с продаж взимается по ставке 3%, в Канаде - 7,5%. В европейских странах косвенные налоги на потребление обычно выше. Так, в Германии налог с продаж составляет 14%, а по основным продовольственным товарам - 7%. В Финляндии уплачивается налог на добавленную стоимость в размере 19,5%⁴¹.

Сравнение позволяет сделать вывод о более фискальной, нежели стимулирующей роли налога на добавленную стоимость в нашей стране, о вынужденных мерах уменьшить бюджетный дефицит даже ценой возможного сужения налоговой базы. Рассматривая перспективы развития, следует сделать вывод о возможности снижения налоговой ставки и расширения льгот.

Налог на добавленную стоимость дополняется акцизами на отдельные виды продукции. Это сравнительно новая для России, но общепринятая в мировой практике форма изъятия сверхприбыли, получаемой от производства товаров со значительной разницей между ценой, определяемой потребительской стоимостью, и фактической себестоимостью. На протяжении многих лет у нас эту роль выполнял налог с оборота. Рыночная экономика неизбежно порождает необходимость в акцизах. В 1992 году акцизы введены в виде процентной надбавки к розничной цене изделия, что связано с либерализацией цен. В мировой практике они обычно устанавливаются в виде фиксированной денежной суммы на одно изделие.

Следующий налог – налог на имущество организаций. Согласно ст. 374 НК РФ объектом данного налога является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств. Он составляет 2,2% от стоимости движимого и недвижимого имущества.

Статья 380 НК РФ «Налоговые ставки» содержит также специальное регулирование размеров налоговых ставок в отношении имущества, налоговая база которого исчисляется исходя из кадастровой стоимости, а также в отношении таких видов имущества, как железнодорожные пути

⁴¹Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. М.: Юстицинформ, 2010. С. 43.

общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередач, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов.

Из этой нормы следует, что налоговые ставки в отношении таких специфических видов имущества будут постепенно повышаться.

Согласно обновленной редакции п. 4 ст. 374 НК РФ не признается объектом «имущественного» налогообложения объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации. При этом стоит отметить, что до 01.01.2015 на основании подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ не признавалось объектом налогообложения по налогу на имущество организаций движимое имущество, принятое на учет с 1 января 2013 года в качестве основных средств⁴².

Значение данного налога достаточно велико, так как этот налог зачисляется в региональные бюджеты и в значительной степени обеспечивает формирование доходной части бюджетов субъектов Российской Федерации⁴³.

Хотелось бы кратко охарактеризовать налог на добычу полезных ископаемых. Это федеральный налог, который объединил три взимавшихся ранее налога:

- налог за пользование недрами (роялти);
- налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат.

Уплачивают этот налог организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр по месту нахождения участка недр⁴⁴.

⁴² Волобоев М. Недвижимые трудности // ЭЖ-Юрист. 2015. № 21. С. 9.

⁴³ Смирнова Е. К нам едет... налоговая проверка! Контроль уплаты налога на имущество организаций // Финансовая газета. 2013. № 30. С. 8 - 9.

⁴⁴ Салиева Р.Н. Законодательное обеспечение нефтедобычи в Российской Федерации: состояние и перспективы развития // Энергетическое право. 2015. № 2. С. 26 - 29.

Первый способ - в качестве количества добытых полезных ископаемых в натуральном выражении (по отношению к нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутному газу и газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья).

Второй способ - в качестве стоимости добытых полезных ископаемых (по отношению ко всем остальным полезным ископаемым)⁴⁵.

Водный налог также в силу действующего законодательства уплачивается юридическими лицами. Это федеральный налог, плательщиками которого признаются как физические, юридические лица, так и индивидуальные предприниматели. При этом начиная с 2007 г. плательщиками водного налога не признаются организации, осуществляющие водопользование поверхностных вод на основании договоров аренды. Необходимо отметить, что на сегодняшний день все большее число лиц, использующих поверхностные водные объекты, переводятся на арендные отношения в соответствии с Водным кодексом РФ, поэтому все меньше и меньше ими уплачивается водный налог.

Объектом налогообложения являются следующие виды водопользования:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

Юридические лица также являются субъектами уплаты земельного налога. Земельный налог уплачивают организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

⁴⁵ Германова М.А. Коллизии права и спорные моменты в определении налоговой базы по НДС // Вестник арбитражной практики. 2015. № 4. С. 27 - 36.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

В работе уже было отмечено, что юридические лица уплачивают транспортный налог по положениям налогового законодательства России. Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода (не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом) представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию.

В организациях чаще всего объектом налогообложения являются автомобили и автобусы, используемые в предпринимательской деятельности.

Ввиду отмены с 01.01.2010 единого социального налога юридическое лицо также является плательщиком страховых взносов в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования РФ⁴⁶.

Как уже было отмечено, НК РФ предусматривает возможность применения специальных налоговых режимов, которые перечислены в ч. 2 ст. 18 НК РФ.

Одним из таких режимов является упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ). Переход на нее производится в добровольном порядке по усмотрению налогоплательщика (п. 1 ст. 346.11

⁴⁶ Пономаренко Ю.А. Варианты совместного ведения бизнеса с точки зрения налогообложения: новое юридическое лицо или простое товарищество? // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2010. № 3. С. 42 - 48.

НК РФ), но при условии его соответствия ряду установленных критериев (ст. 346.12 НК РФ).

Кстати сказать, что применение упрощенной системы налогообложения (п. 2 ст. 364.11 НК РФ) предусматривает освобождение организации от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ; данные нормы относятся к дивидендам, а также доходам, полученным от операций с отдельными видами долговых обязательств);
- налога на имущество организаций.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением налога, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, а также налога, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ (т.е. в отношении деятельности, осуществляемой в рамках договора простого товарищества).

Иные налоги такие организации уплачивают в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1 Проблемы взимания отдельных видов налогов с юридических лиц в Российской Федерации

Налоговая политика, являясь частью финансовой политики государства, представляет собой совокупность мероприятий государства в налоговой сфере.

Стоит согласиться с точкой зрения, что налоговая политика включает в себя три составляющие⁴⁷:

- выработку научно обоснованных концепций развития налогов;
- определение основных направлений использования налогов на перспективу и текущий период с учетом путей достижения поставленных финансовой политикой целей, международных факторов и возможностей роста финансовых ресурсов;
- осуществление практических действий, направленных на достижение поставленных целей.

Налоговая политика является важнейшей составной частью экономической политики страны. Одновременно это и тот рычаг, с помощью которого публичная власть оказывает огромное воздействие на процесс производства и распределения в деятельности юридических лиц и иных субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

В связи с этим уместно процитировать мнение В.Г. Пансова, который отмечает, что «налоги выступают одним из важнейших элементов государственного регулирования экономики, являясь одновременно составной частью финансово-экономической системы воздействия на экономику. Можно сказать, что, создавая налоговую систему страны, государство стремится использовать ее в целях определенной финансовой

⁴⁷ Ильин А.Ю. Основные направления и формы реализации государственной налоговой политики налоговыми органами // Налоги. 2013. № 2. С. 6 - 13.

политики. В связи с этим она становится относительно самостоятельным направлением - налоговой политикой»⁴⁸.

Основой современных налоговых систем выступает совокупность принципов А. Смита и Ад. Вагнера, обеспечивающих гармонизацию государственных и частных интересов. «Налоги - атрибут, монопольная прерогатива и необходимое условие существования государства»⁴⁹, и они должны быть достаточными для удовлетворения общих потребностей в условиях рыночной экономики. А. Смит делал особый акцент на том, что «подданные государства должны делать взносы с целью поддержания деятельности правительства, которые как можно точнее пропорциональны экономическим возможностям налогоплательщика, т.е. пропорциональны доходам, которые они получают благодаря государственному устройству общества»⁵⁰. Созвучно с этим теоретическим постулатом звучит тезис: «На нынешнем этапе налоговые доходы государства являются главным фактором стабильности социально-экономической ситуации в стране»⁵¹.

Налогами можно стимулировать или, наоборот, ограничивать деловую активность, создавать предпосылки для снижения издержек производства и/или для повышения конкурентоспособности российских предприятий на мировом рынке.

Использование налогов в качестве инструмента государственного регулирования экономики основано на использовании регулирующей функции налогов⁵².

В рамках системы налогообложения она реализуется за счет неравномерного налогообложения различных объектов и категорий налогоплательщиков. Неоднородность величины налоговой нагрузки при условии соблюдения принципов налогового регулирования создает желаемый результирующий эффект регулирования. Ослабляя налоговое давление в каком-либо направлении, государство создает более

⁴⁸ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М.: МЦФЭР, 2001. С. 31.

⁴⁹ Экономическая энциклопедия / Под ред. Л.И. Абалкина. М., 1999.

⁵⁰ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962. С. 588.

⁵¹ Интервью с Председателем Правительства РФ М.М. Касьяновым // Российская газета. 2000. 14 октября.

⁵² Васильева М.В. Развитие принципов налогообложения / М.В. Васильева, К.А. Соловьев // Финансы и кредит. 2008. № 35.

благоприятные условия для развития экономики в актуальном направлении. Усиление же налогового давления в другом направлении создает дополнительные препятствия для развития экономики в этом направлении⁵³.

Сравнение эффектов от применения методов налогового стимулирования с эффектом от применения инструментов прямого государственного воздействия (таких как, например, финансирование) позволяет отметить, что налоговое стимулирование, предполагая меньшее вмешательство государства в рыночный механизм, сохраняет за хозяйствующими субъектами автономию в принятии решений; не создает искусственных рынков, поскольку предприятия реагируют на реальный спрос, а не на спрос, созданный государством; поощряет зачастую уже совершенные действия, а не те, которые предстоит осуществить, и др.⁵⁴

На состоявшемся в декабре 2012 г. совещании Председатель Правительства РФ поручил проанализировать целесообразность введения налога с продаж с тем, чтобы вернуться к этому вопросу через два-три года. Между тем в ходе состоявшейся в течение 2012 г. дискуссии о направлениях налогового маневра, экономической и социальной целесообразности (или, точнее, нецелесообразности) отмены НДС и введения налога с продаж этот вопрос был всесторонне и тщательно проанализирован. Доводы противников подобной налоговой рокировки явно перевешивали и выглядели убедительнее.

Добавим к ним следующие соображения и факты. НДС сегодня – это наиболее динамично развивающийся налог. На конец 2011 г. он взимался в 156 странах мира, в то время как в 2000 г. таких стран насчитывалось 123. Процедуры исчисления и уплаты налога достаточно хорошо отработаны и носят интернациональный характер. В нашей стране НДС – это основной налоговый источник бюджета. Сумма этого налога, собранная в 2011 г., составила 3250,8 млрд руб., или 20,7% всех налоговых поступлений (включая таможенную пошлину) в консолидированный бюджет страны. Если же взять

⁵³ Береговой В.А. Инновации (налоговый аспект): зарубежный опыт // Налоги. 2007. № 5.

⁵⁴ Мамрукова О.И. Налоговая стратегия в посткризисном периоде: экономические и социальные аспекты / О.И. Мамрукова, Л.А. Чайковская // Россия и мировое сообщество в контексте посткризисного развития: материалы междунауч. конф. М.: МИЭП, 2011.

«чисто налоговые» доходы бюджета, то доля НДС в них составит 28,9%. Именно весомость НДС для доходной части бюджета требует особого внимания к способам и порядку его реформирования.

Согласно данным, опубликованным ФНС России, поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за январь 2015-2016 гг., выглядят следующим образом (таблица 3)⁵⁵.

Таблица 3

Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за январь 2015-2016 гг.

виды налогов	январь, млрд. руб.		
	2015	2016	темп, %
НДС	215,9	300,7	139,3
НДПИ	164,2	200,1	121,8
Акцизы	127,1	170,5	134,1
НДФЛ	132,0	139,0	105,4
Налог на прибыль	81,9	70,4	85,9
Имущественные налоги	23,3	26,4	113,1

Обсуждались в основном преимущества и недостатки одного и другого налога, а сконцентрироваться следовало бы на обосновании необходимости внесения столь серьезных изменений в налоговую систему страны. Сторонники такого подхода указывали на сложность администрирования НДС и связанные с этим огромные потери федерального бюджета при его возмещении⁵⁶. Поскольку модернизировать НДС, по мнению сторонников введения налога с продаж, невозможно, то его следует либо заменить другим, более «надежным» налогом, либо сохранить, но введя параллельно дополнительный налог с продаж. Действительно, НДС в настоящее время используется для незаконного получения недобросовестными налогоплательщиками средств из бюджета с помощью создания фирм-

⁵⁵ Налоговая аналитика. [Электронный ресурс]. URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 01.04.2016).

⁵⁶ Налог с продаж может быть введен в довесок к НДС // Vedomosti.ru, 20.12.2012.

однодневков. Данная проблема стоит давно, и ее необходимо решать в срочном порядке.

Другая проблема связана с необходимостью восполнить возрастающую из года в год нехватку средств региональных и особенно местных бюджетов. Думается, однако, следует разделять проблемы налогового администрирования НДС и укрепления финансовой базы региональных и местных бюджетов и решать каждую из них отдельно. И при этом, стоит согласиться, что не обязательно перекраивать налоговую систему страны⁵⁷.

Российскими учеными и практиками высказывалось множество предложений о возможных путях реформирования НДС в целях ликвидации возможностей его незаконного возмещения⁵⁸.

Дискуссии среди ученых и практиков могут продолжаться и дальше, но темпы роста НДС, как уже отмечалось, одного из главных доходных источников федерального бюджета, продолжают снижаться, что ставит под угрозу сам факт существования данного налога. Нужно принимать меры по пресечению незаконных возмещений сумм НДС.

Разработка эффективных мер поддержки становления и развития бизнеса является одной из приоритетных задач каждого развитого государства. В целях эффективной поддержки бизнеса в России, государству необходимо минимизировать существующие риски в предпринимательской среде и, в то же время, предложить альтернативные варианты поддержки, в т.ч. через сферу налогообложения.

Также нельзя не остановиться отдельно на таком важном событии как принятие Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», которым в Налоговый кодекс РФ было внесено новое обременение для российских компаний – торговый сбор.

Указанный сбор определяется законодателем в качестве местного сбора (п. 3 ст. 15 НК РФ) и подлежит введению в городах федерального значения: Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе.

⁵⁷Пансков В.Г. НДС и укрепление местных бюджетов // Финансы. 2013. № 2. С. 38 - 43.

⁵⁸Пансков В.Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // Финансы. 2011. № 8.

Относительно других субъектов России введение данного сбора может быть возможным лишь после принятия изменений в НК РФ. Как следует из общей логики реформирования налогового администрирования в России именно такой вариант развития событий наиболее вероятен.

Поспешность в принятии Федерального закона № 382-ФЗ получила отражение на юридической технике этого нормативного правового акта, а также на проработанности отдельных моментов, связанных с установлением и уплатой этого сбора.

1. «Торговый сбор» по сути своей является налогом, а не сбором⁵⁹.

Статьей 412 НК РФ регламентирован объект обложения торговым сбором: им названо использование объекта движимого либо недвижимого имущества для целей осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, применительно к которому установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Однако такие виды предпринимательской деятельности, на которые направлен торговый сбор, законодателем установлены крайне расплывчато: «...сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли» (ст. 413 НК РФ).

Можно сказать, что вводя в закон специализированный перечень видов торговли, законодатель проигнорировал определение, которое предусмотрено в статье 1 Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации», где торговлю определяют как «...вид предпринимательской деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров», а в статье 413 НК РФ включен теперь перечень видов торговли, относящихся к торговой деятельности:

1) торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);

2) торговля через объекты нестационарной торговой сети;

⁵⁹ Гузанов К.А. О проблемах введения торгового сбора в России // Вестник арбитражной практики. 2015. № 3. С. 23 - 28.

3) торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

4) торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада,

Также данная норма определяет и саму торговлю следующим образом: «...вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады».

Следовательно, можно прийти к закономерному выводу о том, что отграничивая не просто отдельный вид деятельности (торговая деятельность), но и подвиды внутри этого вида деятельности (торговля), законодателем искусственно разводятся понятия «торговля» и «торговая деятельность».

Возникает вопрос о том, представляет ли собой уплата торгового сбора одно из условий деятельности субъекта предпринимательства в городах федерального значения. Из действующей редакции закона можно получить вывод, что нет, поскольку торговая деятельность и торговля ведется этими субъектами предпринимательства независимо от уплаты торгового сбора.

Поэтому, на наш взгляд, определение и сущность торгового сбора с большим основанием позволяет отнести его скорее к понятию налога.

Хотелось бы отметить, что это не первая терминологическая неупорядоченность норм НК РФ, в частности, еще в начале XXI века Пленум ВАС в п. 43 Постановления от 28 февраля 2001 г. № 5 уточнил, что «...если... имелся в виду обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, поименованный «сбор», но подпадающий под определение налога, данное в п. 1 ст. 8 НК РФ, то неуплата такого сбора... влекла применение ответственности, предусмотренной этой статьей».

2. Объект обложения определен, как нам представляется, пробельно.

Им в соответствии со ст. 412 НК РФ выступает использование объекта движимого либо недвижимого имущества для целей осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности,

применительно к которому установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Рядом авторов было точно подмечено, что формулировка объекта именно в таком виде «...обусловлена использованием имущества для осуществления торговли, управления розничным рынком»⁶⁰.

Нам представляется, управление розничным (равно как и оптовым) рынком посредством уплаты субъектами предпринимательской деятельности торгового сбора не происходит, и в основе его правовой конструкции лежит исключительно фискальная функция.

В подтверждение сказанному можно привести и критерий длительности использования объекта торговли субъектом предпринимательской деятельности, потому что по конструкции регулирования достаточно лишь одного факта его использования в квартале.

Законом г. Москвы от 17.12.2014 № 62 «О торговом сборе» объект налогообложения также не конкретизирован и не разъяснен, несмотря на оставшиеся вопросы у самих субъектов предпринимательской деятельности – плательщиков сбора.

Наибольший вопрос вызвала торговля со склада посредством использования интернет-ресурсов (в том числе интернет-магазинов). Нужно ли уплачивать торговый сбор в случае, если торговля осуществляется через интернет-магазин, но предусматривается доставка.

По этому поводу Департамент экономической политики и развития г. Москвы от 26.06.2015 № ДПР-20-2/1-161/15 «О разъяснении вопросов, касающихся торгового сбора в городе Москве» выразил следующую позицию: «...Не нужно. Торговый сбор применяется в отношении объектов движимого или недвижимого имущества, которые используются для торговли. В описанном случае таким объектом является склад (а сама доставка товара с помощью курьера или почты является услугой). Торговый сбор не применяется в отношении торговли путем отпуска со склада».

⁶⁰ Сбежнев В. Торговый сбор // Налоговый вестник. 2015. № 5. С. 91 - 96.

В этой позиции можно усмотреть противоречие буквальному толкованию НК РФ. В частности, при продаже товаров со склада данный склад используется продавцом в качестве объекта движимого имущества, на котором хранится продаваемый товар и с которого данный товар физически отпускается покупателю.

Так как под торговлей в рамках главы 33 НК РФ теперь понимается и реализация товаров через товарные склады, то объектом сбора является сам склад, используемый плательщиком сбора в рамках осуществления предпринимательской деятельности.

При этом указанным выше Законом г. Москвы установлен ряд льгот (по критерию объекта сбора) по освобождению от обложения торговым сбором (таблица 4).

Таблица 4

Льготы по обложению торговым сбором по Закону г. Москвы

По виду торговой деятельности	По субъекту, осуществляющему торговую деятельность
1) розничная торговля, осуществляемая с использованием торговых (вендинговых) автоматов; 2) торговля на ярмарках выходного дня, специализированных ярмарках и региональных ярмарках; 3) торговля через объекты стационарной и нестационарной торговой сети, расположенные на территории розничных рынков; 4) разносная розничная торговля, осуществляемая в зданиях, сооружениях, помещениях, находящихся в оперативном управлении автономных, бюджетных и казенных учреждений	1) организации федеральной почтовой связи; 2) автономные, бюджетные и казенные учреждения

3. Механизм выявления сведений об объектах обложения торговым сбором не выработан и не может гарантировать исполнение обязанности субъектов предпринимательской деятельности по уплате торгового сбора.

О данном механизме в НК РФ не говорится вообще. Данный пробел частично восполнен регионами. Так, в городе Москве Постановлением Правительства Москвы от 30.06.2015 № 401-ПП «О Порядке сбора, обработки и передачи налоговым органам сведений об объектах обложения торговым сбором в городе Москве» были сформулированы основы для построения такого механизма.

Практическая реализация предполагает, что сбор сведений об объектах обложения торговым сбором будет производиться при помощи использования достаточно узкого перечня средств и инструментов:

1) получение сведений об объектах осуществления торговли от федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти города Москвы.

При этом интересна обязанность Департамента торговли и услуг города Москвы и Государственной инспекции по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы направлять имеющиеся сведения об объектах осуществления торговли в городе Москве в соответствии с регламентом, совместно утвержденным уполномоченным органом, Департаментом торговли и услуг города Москвы и Государственной инспекцией по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы.

Сегодня в Москве не определен уполномоченный орган и, как следствие, нет соответствующего Регламента;

2) получение сведений об объектах осуществления торговли у собственников и иных правообладателей объектов осуществления торговли (в том числе зданий, строений, сооружений и их частей, включая такие объекты, расположенные в жилых домах);

3) получение сведений в результате использования информации, размещенной физическими и юридическими лицами в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, а также в средствах массовой информации.

Из сказанного можно прийти к выводу, что по причине отсутствия надлежащей правовой базы и достаточного круга инструментов для выявления объектов осуществления торговли действительно функционирующий и адекватный список объектов осуществления торговли в Москве может быть сформирован не ранее чем через 4 - 6 кварталов⁶¹.

Более того, несовершенство вновь введенной правовой конструкции данного сбора, а также установление не объясненных предпринимателям новых обязательств (то есть, фактически – фискальных барьеров) способно отрицательно сказаться на развитии малого и среднего бизнеса в городах федерального значения.

Вполне понятно, что Федерального закона «О трехлетнем моратории на введение торгового сбора в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе», в пояснительной записке к которому содержится два экономических аргумента:

«...1. В настоящее время ситуация в российской экономике очень сложна и введение любых новых региональных сборов, фиксация существующего (действующего с 1 января 2015 года) уровня ставок налогов и льгот расцениваются предпринимательским сообществом крайне негативно.

2. Все помнят, как в 2012 году повышение фиксированного платежа во внебюджетные фонды для субъектов малого предпринимательства привело к более чем 500-тысячному уходу малых предприятий из экономики.

Последствия введения торгового сбора будут иметь еще большие негативные последствия...».

Хотелось бы отметить, что практическая реализация рассмотренного налога может привести к негативным экономическим последствиям и очередному восполнению пробелов в тексте НК РФ посредством судебной практики.

⁶¹ Волобоев М. Новый подбор - торговый сбор // ЭЖ-Юрист. 2015. № 4. С. 9.

3.2 Перспективы развития налогообложения юридических лиц в условиях налоговой реформы

Переход экономики России на рыночные отношения потребовал создания системы налогообложения предприятий (юридических лиц).

Развитие рыночных отношений потребовало серьезных перемен, в первую очередь в сфере правового регулирования налоговых отношений. «Налоговая реформа, - считает М.Ю. Орлов, - один из основных элементов экономической реформы и во многом определяет экономическую политику государства»⁶². В то же время необходимость налоговой реформы, отмечает в связи с этим С.Г. Пепеляев, диктовалась не только происходившими экономическими преобразованиями, но и ломкой политических отношений, становлением демократического общества⁶³.

В Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах» указано, что следует обеспечить стабильность налоговой системы. Дальнейшие изменения возможны только в крайнем случае в связи с требованиями современной экономики, новыми приоритетами экономической политики государства, в том числе в связи с необходимостью стимулирования развития новых производств, инвестиционной деятельности и повышения качества налогового администрирования⁶⁴.

Несмотря на то что в Послании Президента РФ Федеральному собранию РФ от 4 декабря 2014 года⁶⁵ и в разрабатываемом на его основе проекте Основных направлений налоговой политики на 2016 - 2018 гг.⁶⁶ закреплены положения о применении мер налогового стимулирования в отношении участников гражданского оборота, общий уровень фискальной

⁶² Орлов М.Ю. К вопросу о налоговой реформе в Российской Федерации // Налоговая политика и практика. 2003. № 1. С. 12.

⁶³ Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. М., 2003. С. 155.

⁶⁴ Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах» // <http://www.kremlin.ru>

⁶⁵ Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 04.12.2014 «Послание Президента РФ Федеральному Собранию» // Вестник образования России. № 1. январь, 2015.

⁶⁶ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения 23.03.2016).

нагрузки с учетом неналоговых фискальных взиманий достаточно велик. Так, на сегодняшний день бизнес-объединения насчитали примерно 66 неналоговых фискальных платежей, вопрос об оптимизации которых, на настоящий момент находится в стадии обсуждения.

По мнению Президента РФ, следует создать конкурентоспособную налоговую систему, которая способствовала бы привлечению капиталов с международных рынков в российскую экономику. Благоприятный налоговый климат включает в себя в том числе снижение криминализации в налоговой сфере. Использование схем по уклонению от налогов, особенно фирм-однодневок, отдельными налогоплательщиками косвенно бьет по карману тех организаций, которые лишены выгод незаконной налоговой оптимизации. Налоговая нагрузка добросовестными налогоплательщиками воспринимается болезненнее, когда другие, работающие в тех же экономических условиях, уклоняются от уплаты налогов. Президентом РФ поставлена задача устранения неравенства условий экономической деятельности путем усиления борьбы с незаконным налоговым обогащением⁶⁷.

Таким образом, налогообложение организаций, осуществляющих инновационную деятельность, по-прежнему ведется на стандартных условиях, что существенно снижает конкурентоспособность российской инновационной системы в сравнении с зарубежными аналогами⁶⁸.

В современных взглядах на использование налоговых стимулов для развития экономики России по инновационному типу можно выделить два направления.

Сторонники первого направления отрицают адресные налоговые льготы. Среди сторонников этого направления коллектив авторов монографии «Механизм налогового стимулирования инвестиционной деятельности в промышленности». Авторы отмечают, что «налоговая система создает тем более действенные предпосылки для желательных

⁶⁷ Бюджетное послание Президента РФ В.В. Путина от 28.06.2012 «О бюджетной политике в 2013 - 2015 годах» // <http://news.kremlin.ru>

⁶⁸ Мамрукова О.И. Налогообложение инновационной деятельности предприятий в России: проблемы и направления совершенствования // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 48. С. 20 - 34.

структурных изменений в экономике, чем более нейтральный характер в целом она имеет. Наличие значительного количества адресных льгот и чрезмерная дифференциация налоговых ставок, как правило, закрепляют структурные диспропорции в экономике»⁶⁹. Сторонники второго направления (В.Г. Пансков, Д.Г. Черник, Л.Г. Ходов и др.), не отрицая адресных льгот, предлагают дополнять их определенными требованиями, которым должен удовлетворять льготополучатель.

Система налогового стимулирования развития инновационной деятельности в современных условиях может быть построена при соблюдении трех основных принципов⁷⁰:

1) четкого определения субъектов, на которые должно быть направлено стимулирующее воздействие и будут предоставлены налоговые льготы. Определение точных параметров, которым должны соответствовать получатели налоговых льгот, на практике поможет решить задачу не только отбора, но и направления деятельности льготируемых налогоплательщиков в нужное русло;

2) выбора эффективных инструментов налогового стимулирования. Налоговые инструменты должны соответствовать целям, которые ставит перед собой государство, и условиям, присущим экономической системе, в рамках которой они будут действовать. Особое значение в связи с этим приобретает оценка эффективности налоговых льгот;

3) упрощения процедур налогового администрирования. Не меньшее значение имеет проработанная формулировка льготного положения в налоговом законодательстве, исключающая злоупотребления льготой.

В условиях длящегося мирового кризиса экономический рост практически всех промышленно развитых стран мира в значительной мере замедлился. Еще в большей степени произошедшее замедление отразилось на отраслях российской промышленности, которые в условиях введенного большинством индустриально развитых стран режима санкций почти

⁶⁹ Васильева М.В. Бюджетная система РФ: Учеб.пособие. Волгоград: ИРВИТ, 2007.

⁷⁰ Мамрукова О.И. Налогообложение инновационной деятельности предприятий в России: проблемы и направления совершенствования // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 48. С. 20 - 34.

полностью лишились импорта комплектующих. Возникший разрыв кооперационных связей не только грозит сегодня снижением объема выпускаемой продукции, но и может привести в ближайшей перспективе к прекращению работы большинства российских предприятий машиностроения. Решение задачи импортозамещения требует ускоренной модернизации технологической базы наших предприятий и расширения их возможностей для продолжения работы в новых условиях, а также для освоения совершенно новых видов продукции. В сложившейся ситуации единственным выходом может быть только активизация усилий по созданию и внедрению в промышленное производство новых технических решений, созданных на основе результатов научных исследований и опытно-конструкторских разработок. Причем решать эти сложные задачи придется в условиях отрыва от стран-лидеров в сфере научно-технического прогресса.

При этом фактор времени как никогда прежде имеет решающее значение, так как, несмотря на явно выраженный интерес государства к развитию инновационной сферы, есть веские основания полагать, что нарастающие негативные тенденции в развитии инноваций проявляются, в частности, в недопустимо низких темпах их создания, оборота и внедрения в производство. Как представляется, для преодоления возникших трудностей требуется внести и ряд существенных изменений в систему правового регулирования. Особое внимание при этом необходимо уделить совершенствованию налогового законодательства. Для начала следует признать совершенно очевидный факт, что структура действующего российского налогового законодательства обеспечивает главным образом фискальные задачи (наполнение государственного бюджета), но практически не содержит ощутимых стимулов и преференций, ориентированных на создание условий для модернизации производства на новой технологической основе⁷¹.

Кроме того, еще несколько лет тому назад на самом высоком уровне было признано, что наша налоговая система, по мнению российских

⁷¹ Тодосийчук А.В. Организационно-правовое обеспечение инновационного развития экономики России // Биржа интеллектуальной собственности. 2009. № 10. С. 11.

парламентариев, характеризуется отсутствием комплексности и согласованности⁷². К основным ее недостаткам, сдерживающим темпы инновационного развития, должны быть отнесены, в частности, следующие:

- несовершенство правовых механизмов, обеспечивающих реализацию федеральных целевых программ;
- недостаточная эффективность способов, обеспечивающих финансирование и стимулирование технологической модернизации высокотехнологичных отраслей промышленности;
- несовершенство законодательства в части обеспечения деятельности фондов поддержки научной (научно-технической) и инновационной деятельности;
- неготовность налоговой системы к обеспечению формирования инновационной инфраструктуры.

Как представляется, для поддержки отечественных предприятий правовые механизмы, реализованные в нормах НК РФ, должны обеспечивать создание эффективных стимулов товаропроизводителям, осуществляющим модернизацию своей технологической базы и внедрение достижений научно-технического прогресса. Очевидно, что наиболее значимым для поддержки нашей промышленности в сложившейся ситуации является изменение подходов к налогообложению прибыли российских предприятий. Ведь именно данный вид налогообложения напрямую связан с техническим оснащением производства и освоением выпуска конкурентоспособных и востребованных рынком товаров, работ и услуг. Именно поэтому внесение ряда коренных изменений в нормы главы 25 НК РФ («Налог на прибыль организаций») имеет принципиально важное значение.

Как представляется, реальные льготы и налоговые стимулы прописаны в нормах главы 25 НК РФ только в отношении некоторых приоритетных, по мнению российских законодателей, видов организаций. Их перечень дан в ст. 274 НК РФ «Налоговая база». К ним относятся: кредитные организации, страховщики, небюджетные пенсионные фонды, операторы рынка ценных

⁷² Трофимов С.В. Формирование налогооблагаемой прибыли российских предприятий в новых экономических условиях: ожидания и реальность // Налоги. 2016. № 1. С. 18 - 22.

бумаг. Именно в отношении этих субъектов в нормах главы 25 НК РФ реализован целый ряд льгот и преференций, а также подробнейшим образом прописан порядок формирования налогооблагаемой прибыли. Такой подход обеспечивает для этих избранных не только получение высокой прибыли, но и минимальный уровень налоговых рисков.

Как нам представляется, законодателю остро необходимо уделить внимание сфере промышленного производства и принять хотя бы минимально необходимые поправки для ее реальной поддержки. Для начала, как представляется, следует незамедлительно отменить п. 5 ст. 270 НК РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения». Такое изменение даст положительный эффект по обновлению основных средств промышленных предприятий и позволит частично разрешить сложную проблему импортозамещения. Кроме того, это будет реальный вклад в установление связей между процессами развития инноваций и неразрывно связанными с ними темпами экономического роста.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налог как инструмент воздействия способен влиять на производство путем стимулирования и дестимулирования (угнетения) отдельных видов деятельности при установлении и изменении системы налогообложения, определения налоговых ставок, предоставления налоговых льгот, стимулирования развития определенных отраслей или сдерживания каких-либо экономических процессов, на доходы юридических лиц путем установления дифференцированных ставок или предоставления льгот отдельным категориям, на международные интеграционные процессы путем унификации норм налогов, сфера распространения которых выходит за границы отдельного государства⁷³.

Формирование правильной законодательной базы налогообложения юридических лиц - основополагающая задача фискальных органов. Так как основным потоком средств для пополнения федерального бюджета как раз и являются взимаемые налоги с юридических лиц.

Итак, при подготовке к написанию настоящей выпускной квалификационной работы поставлен ряд задач. По итогам их решения хотелось бы сформулировать некоторые выводы.

Исследование истории налогообложения юридических лиц показало, что появление того правового регулирования налогов, взимаемых с юридических лиц, является результатом естественного развития налоговых правоотношений. На протяжении длительного исторического периода деятельность, прибыль и имущество предприятий так или иначе подлежала обложению налогами и сборами, и поступления от данных налогов и сборов всегда составляли значительную часть доходов государственного бюджета.

Кроме того, самостоятельный параграф в настоящей работе отведен вопросам соответствующей практики, применяемой в зарубежных странах, в рамках обложения налогами и сборами юридических лиц. Несмотря на сравнительно небольшой объем проведенного исследования, удалось сделать

⁷³ Чурсина И.А. Налогообложение: история и современность // Налоги. 2008. № 3.

вывод, что законодательная база регулирования налогообложения в государствах - членах ТС ЕАЭС, а именно нашей стране, а также Республике Казахстан и Беларусь - сформирована и закреплена нормативными правовыми актами (Налоговыми кодексами - основополагающими документами, регламентирующими налоговые отношения хозяйствующих субъектов). Необходимо отметить, что в этих государствах налогоплательщики и элементы налогообложения в значительной степени идентичны. При этом каждое из государств закрепила в законодательстве свои особенности, зависящие от различных факторов. В частности, разные ставки налогов, взимаемые с юридических лиц, в рассмотренных государствах можно объяснить различным уровнем экономического развития, а также проводимой налоговой политикой каждого из государств и ходом реформ в данной сфере. В целом, поддержан вывод о необходимости проведения унификации национальных налоговых законодательств, тем более в рамках межгосударственных союзов.

Во второй главе рассмотрена действующая система налогов, взимаемых с юридических лиц, применяемая в РФ. Отдельное внимание уделено тем налогам, которые подверглись законодательному реформированию в недавнем отдалении.

Также самостоятельное внимание уделено вопросам изучения проблем в соответствующей сфере и анализ перспектив развития законодательства о налогообложении юридических лиц в России.

Так, в работе рассмотрены проблемы установления и взимания торгового сбора, который совсем недавно появился в НК РФ. Уже сегодня можно прийти к выводу, что данный сбор по своей сути является налогом. Кроме того, объект обложения данным сбором определен пробельно. Из сказанного можно прийти к выводу, что по причине отсутствия надлежащей правовой базы и достаточного круга инструментов для выявления объектов осуществления торговли действительно функционирующий и адекватный список объектов осуществления торговли в Москве может быть сформирован не ранее чем через 4 - 6 кварталов.

Более того, несовершенство вновь введенной правовой конструкции данного сбора, а также установление не объясненных предпринимателям новых обязательств (то есть, фактически – фискальных барьеров) способно отрицательно сказаться на развитии малого и среднего бизнеса в городах федерального значения.

Также рассматривая налог на прибыль, нами получен вывод, что в условиях социально-экономического кризиса законодателю остро необходимо уделить внимание сфере промышленного производства и принять хотя бы минимально необходимые поправки для ее реальной поддержки.

Для начала, как представляется, следует незамедлительно отменить п. 5 ст. 270 НК РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения».

Такое изменение даст положительный эффект по обновлению основных средств промышленных предприятий и позволит частично разрешить сложную проблему импортозамещения.

Кроме того, это может внести реальный вклад в установление связей между процессами развития инноваций и неразрывно связанными с ними темпами экономического роста.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 05.04.2016) // Рос. газета. – 1998. – № 148-149.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 12.04.2016) // СЗ РФ. – 07.08.2000. – № 32. – ст. 3340.
3. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товарищ» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 07.11.2008 № 1049-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – № 2. – 2009.
4. По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации : Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 № 21-П // Рос. газета. – № 2. – 06.01.1998.
5. Авдеев В.В. Налог на имущество физических лиц // Налоги. – 2011. – № 9. – С. 12 - 16.
6. Алексеенко М.М. Действующее законодательство о прямых налогах. – СПб., 1879. – 260 с.
7. Андрощук В.В. Налоговые органы Республики Беларусь // Финансовое право. – М.: Юрист, 2009, № 3. – С. 25-30
8. Береговой В.А. Инновации (налоговый аспект): зарубежный опыт // Налоги. – 2007. – № 5. – С. 38-39.
9. Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. – М.: Юстицинформ, 2010. – 155 с.

10. Бюджетное послание Президента РФ В.В. Путина от 28.06.2012 «О бюджетной политике в 2013 - 2015 годах» // <http://news.kremlin.ru>
11. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах» // <http://www.kremlin.ru>
12. Васильев А.В. Цены, инфляция, налоги, инновационное развитие // Административное и муниципальное право. – 2012. – № 3. – С. 64 - 67.
13. Васильева М.В. Бюджетная система РФ: Учеб.пособие. – Волгоград: ИРВИТ, 2007. – 90 с.
14. Васильева М.В. Развитие принципов налогообложения / М.В. Васильева, К.А. Соловьев // Финансы и кредит. – 2008. – № 35. – С. 46-54.
15. Васянина Е.Л. Право государственных доходов в механизме фискальной деятельности государства // Налоги. – 2016. – № 1. – С. 3 - 6.
16. Волобоев М. Недвижимые трудности // ЭЖ-Юрист. – 2015. – № 21. – С. 9.
17. Волобоев М. Новый побор - торговый сбор // ЭЖ-Юрист. – 2015. – № 4. – С. 9.
18. Гаврилова Н.А. Основные направления налоговой политики по имущественным налогам и транспортному налогу // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2012. – № 9. – С. 21 - 30; № 10. – С. 20 - 24.
19. Германова М.А. Коллизии права и спорные моменты в определении налоговой базы по НДС // Вестник арбитражной практики. – 2015. – № 4. – С. 27 - 36.
20. Григоров К.Н. Сравнительно-правовой анализ регулирования налогов на имущество организаций Республики Беларусь и Республики Казахстан // Финансовое право. – 2015. – № 5. – С. 31 - 37.
21. Гузанов К.А. О проблемах введения торгового сбора в России // Вестник арбитражной практики. – 2015. – № 3. – С. 23 - 28.

22. Дедкова Е.Г. Порядок исчисления и обзор изменений по налогу на прибыль организаций с 2013 года // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. – 2013. – № 1. – С. 36 - 45.
23. Денисова А.Ю. Понятие сбора как публичного платежа в российском законодательстве и доктрине // Публично-правовые исследования (электронный журнал). – 2015. – № 2. – С. 66 - 85.
24. Дурново Д.В. «Имущественное» налогообложение автотранспортных предприятий // Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013. – № 3. – С. 41 - 52.
25. Закон Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-IV ЗРК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // Ведомости Парламента Республики Казахстан. – 2008. – № 22-II (2526-II).
26. Зорькин В.Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. – 2006. – № 3. – С. 13-16.
27. Иловайский С.И. Финансовое право: Учебник. – Одесса: Издательство типохромолитография. А.Ф. Соколовского, 1904. – 383 с.
28. Ильин А.Ю. Основные направления и формы реализации государственной налоговой политики налоговыми органами // Налоги. – 2013. – № 2. – С. 6 - 13.
29. Иноземцев В. Modernizatsya.ru: Кристалл надежды // Ведомости. – 2010. – 17 мая. – С. 15-20.
30. Интервью с Председателем Правительства РФ М.М. Касьяновым // Российская газета. – 2000. – 14 октября. – С. 3-5.
31. История налогов России: важнейшие даты, факты и события / Под ред. Г.И. Букаева. – М., 2002. – 465 с.
32. К единой стратегии [Интервью с С. Глазьевым] // Новости российского экспорта. – 2011. – № 11. – С. 30 - 32.
33. Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М., 1993. – 112 с.

34. Крайнова О.И. Налоговая система Республики Казахстан // Законодательство и экономика. – 2010. – № 9. – С. 68 - 72.
35. Кузьмин И.Ю. Некоторые особенности налогообложения за рубежом: история и современность //Аудиторские ведомости. – 2008. – № 1. – С.4-9.
36. Лебедев В.Е. Налогообложение предпринимательской деятельности в РФ (история становления налогового регулирования в дореволюционной России). – М.: ПАИМС, 1999. – 39 с.
37. Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева А.Н. Налоги в Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве. – М.: Налоговый вестник, 2012.
38. Мамбеталиева А., Макеева Е. Прямые налоги в ТС и ЕЭП // Налоговый вестник. – 2012. – № 5. – С. 68 - 84.
39. Мамрукова О.И. Налоговая стратегия в посткризисном периоде: экономические и социальные аспекты / О.И. Мамрукова, Л.А. Чайковская // Россия и мировое сообщество в контексте посткризисного развития: м-лы межд. науч. конф. – М.: МИЭП, 2011. – С. 70-77.
40. Мамрукова О.И. Налогообложение инновационной деятельности предприятий в России: проблемы и направления совершенствования // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 48. – С. 20 - 34.
41. Налог с продаж может быть введен в довесок к НДС // Vedomosti.ru, 20.12.2012. – С. 3-5.
42. Налоговая аналитика. [Электронный ресурс]. URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 01.04.2016).
43. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2010. – № 253. – 2/1726.
44. Орлов М.Ю. К вопросу о налоговой реформе в Российской Федерации // Налоговая политика и практика. – 2003. – № 1. – С. 12.

45. Орлова О.Е. Новое в налогообложении физических лиц // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2013. – № 12. – С. 61 - 68.
46. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения 23.03.2016).
47. Пансков В.Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // Финансы. – 2011. – № 8. – С. 37-42.
48. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – М.: МЦФЭР, 2001. – 448 с.
49. Пансков В.Г. НДС и укрепление местных бюджетов // Финансы. – 2013. – № 2. – С. 38 - 43.
50. Параскевич Н.С. Исторический аспект становления налога на прибыль организаций в России // Финансовое право. – 2009. – № 10. – С. 34 - 37.
51. Положение «О государственном промысловом налоге» // Правительственный вестник. – Красноярск, 1898. № 139 - 148.
52. Положение от 23 декабря 1918 г. «О денежных средствах и расходах местных Советов» // СУ РСФСР. – 1918. – № 93. – С. 931.
53. Положением «О промысловом налоге» от 26 июля 1921 г. // Известия. – 1921. – 27 июля. – С. 1.
54. Пономаренко Ю.А. Варианты совместного ведения бизнеса с точки зрения налогообложения: новое юридическое лицо или простое товарищество? // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2010. – № 3. – С. 42 - 48.
55. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 04.12.2014 «Послание Президента РФ Федеральному Собранию» // Вестник образования России. – № 1. январь, 2015.
56. Прохоров А. Законы и налоги // ЭЖ-Юрист. – 2016. – № 6-7. – С. 11.

57. Руденко В.В. Налоговое регулирование деятельности предприятия в России: дис. ... к.ю.н. – Краснодар, 2007. – 161 с.
58. Салиева Р.Н. Законодательное обеспечение нефтедобычи в Российской Федерации: состояние и перспективы развития // Энергетическое право. – 2015. – № 2. – С. 26 - 29.
59. Саматов О.Ж. Сотрудничество государств СНГ в области налогообложения (международно-правовые аспекты) // Право и политика. – М.: NotaBene, 2005, № 6. – С. 73-81.
60. Сбежнев В. Торговый сбор // Налоговый вестник. – 2015. – № 5. – С. 91 - 96.
61. Свистунов А.А. Проблемы построения налоговой политики государства в процессе эволюции принципов налогообложения // История государства и права. – 2006. – № 8. – С. 19-21.
62. Смирнова Е. К нам едет... налоговая проверка! Контроль уплаты налога на имущество организаций // Финансовая газета. – 2013. – № 30. – С. 8 - 9.
63. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 654 с.
64. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 506 с.
65. Тимошенко В.А. О количестве федеральных налогов в России // Право и экономика. – 2014. – № 6. – С. 55 - 57.
66. Титов А.А. Совершенствование налога на прибыль организаций в Российской Федерации: дис. ... к.э.н. – М., 2006. – 288 с.
67. Тодосийчук А.В. Организационно-правовое обеспечение инновационного развития экономики России // Биржа интеллектуальной собственности. – 2009. – № 10. – С. 11.
68. Толстая А.И. История государства и права России: учебник для вузов. – 3-е изд., стереотипное. – М.: Юстицинформ, Омега-Л, 2010. – 320 с.

69. Трофимов С.В. Формирование налогооблагаемой прибыли российских предприятий в новых экономических условиях: ожидания и реальность // Налоги. – 2016. – № 1. – С. 18 - 22.
70. Тушнов М. Налоговое будущее по основным направлениям // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2013. – № 24. – С. 12 - 16.
71. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М., 2003. – 536 с.
72. Черник Д.Г., Павлова Л.П., Князев В.Г. и др. Налоги и налогообложение / Под ред. Д.Г. Черника. – 3-е изд. – М.: МЦФЭЕ, 2006. – 367 с.
73. Чернов С.А. Налоговые перспективы // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013. – № 7. – С. 32 - 37.
74. Чурсина И.А. Налогообложение: история и современность // Налоги. – 2008. – № 3. – С. 2.
75. Шередеко Е.В. Общие тенденции современного развития национальных налоговых систем // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 4. – С. 77 - 80.
76. Экономическая энциклопедия / Под ред. Л.И. Абалкина. – М., 1999. – 1055 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Ставки налога на прибыль организаций в Республике Беларусь и Республике Казахстан

Вид дохода	Ставки, в %	
	Республика Беларусь	Республика Казахстан
Доходы, полученные в виде дивидендов	12	15
Организации, осуществляющие производство лазерно-оптической техники, у которых доля этой техники в стоимостном выражении в общем объеме их производства составляет не менее 50%	10	-
Члены научно-технологической ассоциации, созданной Белорусским государственным университетом, в части выручки от реализации информационных технологий и услуг по их разработке	5	-
Налогооблагаемый доход юридических лиц - производителей с/х продукции	-	10
Доходы, облагаемые у источника выплаты, за исключением доходов нерезидентов из источников в Республике Казахстан	-	15
Доходы нерезидента, осуществляющего деятельность без образования постоянного учреждения, из источников в Республике Казахстан: - страховые премии по договорам страхования рисков; - страховые премии по договорам перестрахования рисков; - доходы от оказания услуг	15	

по международной перевозке	5	
	5	
Чистый доход юридического лица - нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение	-	15
Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство	-	-
Доходы по операциям с отдельными видами долговых обязательств		
Научно-технологические парки, центры трансфера технологий, резиденты научно-технологических парков (за исключением налога на прибыль, исчисляемого, удерживаемого и перечисляемого при исполнении обязанностей налогового агента)	10	-
Прибыль организаций, полученная от реализации товаров собственного производства, включенных в перечень высокотехнологичных товаров	10	-
Организации - резиденты технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организации - резиденты туристско- рекреационных особых экономических зон	-	-

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Особенности правового регулирования основных элементов налогообложения юридических лиц по налоговому законодательству России

	Объект	Налоговая база	Ставка налога	Порядок и сроки уплаты	Льготы
Налог на добавленную стоимость	Статья 146 НК РФ	Статья 153 НК РФ	Статья 164 НК РФ	Статья 174-174.1 НК РФ	Применяются налоговые вычеты, регламентированы ст. 171-172 НК РФ
Акцизы	Статья 182 НК РФ	Статьи 187-191 НК РФ	Статья 193 НК РФ	Статьи 202, 204-205 НК РФ	Применяются налоговые вычеты, регламентированы ст. 200-201 НК РФ
Налог на прибыль организаций	Статья 247 НК РФ	Статьи 274-282.1 НК РФ	Статьи 284-284.2 НК РФ	Статья 287 НК РФ	-
Налог на добычу полезных ископаемых	Статья 336 НК РФ	Статья 338 НК РФ	Статья 342 НК РФ	Статьи 343-343.2 НК РФ	-
Водный налог	Статья 333.9 НК РФ	Статья 333.10 НК РФ	Статья 333.12 НК РФ	Статья 333.14 НК РФ	-
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных	Статья 333.2 НК РФ		Статья 333.3 НК РФ	Статья 333.5 НК РФ	-

биологических ресурсов					
Государственная пошлина	Статья 333.16 НК РФ	-	Статьи 333.19- 333.34 НК РФ	Статья 333.18 НК РФ	Статьи 333.35- 333.39 НК РФ
Налог на имущество организаций	Статья 374 НК РФ	Статья 375 НК РФ	Статья 380 НК РФ	Статья 382-385.2 НК РФ	Статья 381 НК РФ
Налог на игорный бизнес	Статья 366 НК РФ	Статья 367 НК РФ	Статья 368 НК РФ	Статьи 370-371 НК РФ	-
Транспортный налог	Статья 358 НК РФ	Статья 359 НК РФ	Статья 361 НК РФ	Статья 363 НК РФ	-
Земельный налог	Статья 389 НК РФ	Статья 390 НК РФ	Статья 394 НК РФ	Статьи 396-397 НК РФ	Статья 395 НК РФ
Торговый сбор	Статья 412 НК РФ	-	Статья 415 НК РФ	Статья 417 НК РФ	-

Уважаемый пользователь! Обращаем ваше внимание, что система «Антиплагиат» отвечает на вопрос, является ли тот или иной фрагмент текста заимствованным или нет. Ответ на вопрос, является ли заимствованный фрагмент именно плагиатом, а не законной цитатой, система оставляет на ваше усмотрение.

Отчет о проверке № 1

дата загрузки: 26.05.2016 14:43:28
пользователь: s_drankov@mail.ru / ID: 3271779
отчет предоставлен сервисом «Антиплагиат»
на сайте <http://www.antiplagiat.ru>

Оригинальность: 62.97%

Заимствования: 37.03%

Цитирование: 0%

Информация о документе

№ документа: 1
Имя исходного файла: диплом
Размер текста: 486 кБ
Тип документа: Не указано
Символов в тексте: 112949
Слов в тексте: 13498
Число предложений: 691

Информация об отчете

Дата: Отчет от 26.05.2016 14:43:33 - Последний готовый отчет
Комментарии: не указано
Оценка оригинальности: 62.97%
Заимствования: 37.03%
Цитирование: 0%

Источники

Доля в тексте	Источник
8.2%	[1] "Налоговый вестник", 2012
3.83%	[2] Налоговая система Республики Казахстан. Налоговое право.
3.15%	[3] "налоговый кодекс российской федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования" (борзунова о.а.) ("юстицинформ", 2010) - Юридический портал LawMix