

Налоговые системы государств - членов таможенного союза

- 1) Аспекты договорно-правовой базы Таможенного союза на единой таможенной территории
- 2) Налоговая система России: эволюция и перспективы развития
- 3) Налоговая система Республики Казахстан

Вопрос 1

Таможенный союз является наиболее прогрессивной формой торгово-экономической интеграции, предусматривающей создание единой таможенной территории, в пределах которой во взаимной торговле товарами, происходящими с единой таможенной территории, а также происходящими из третьих стран и выпущенными в свободное обращение на этой таможенной территории, но применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера.

Белорусские, казахстанские и российские предприятия могут вывозить товары (независимо от их происхождения) на рынки Российской Федерации, Республики Казахстан и Республики Беларусь беспошлинно. Выпуск товаров осуществляется на территории того государства — члена Таможенного союза, где зарегистрировано юридическое лицо, ввозящее товары на единую таможенную территорию или вывозящее их с этой территории.

На единой таможенной территории Таможенного союза в условиях отмены таможенного оформления и таможенного контроля взимание косвенных налогов (налога на добавленную стоимость и акцизов) осуществляется налоговыми органами в соответствии с Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. и принятыми в его развитие в г. Санкт-Петербурге 11 декабря 2009 г. следующими *документами*:

- Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе (ратифицирован Законом Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 144-3):
- Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе (ратифицирован Законом Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 145-3);
- Протоколом о внесении изменения в Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. (ратифицирован Законом РБ от 1 июля 2010 г. № 143-3).

Решением Комиссии от 27 ноября 2009 года № 130 «О едином таможенно-тарифном регулировании Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации» установлены и решением Межгоссовета ЕврАзЭС от 27 ноября 2009 г. № 18 «О едином таможенно-тарифном регулировании Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации утверждены со сроком вступления в силу с 1 января 2010г. :

- единая Товарная номенклатуре, внешнеэкономической деятельности Таможенного союза;
- Перечень развивающихся стран — пользователей системы тарифных преференций Таможенного союза;
- Перечень наименее развитых стран — пользователей системы тарифных преференций Таможенного союза;
- Перечень товаров, происходящих и ввозимых из развивающихся к наименее развитых стран, при ввозе которых предоставляются тарифные преференции;
- Перечень товаров и ставок, в отношении которых в течение переходного периода одним на государств — участников Таможенного союза применяются ставка ввозных таможенных пошлин, отличные от ставок Данного таможенного тарифа Таможенного союза;
- Перечень чувствительных товаров, в отношении которых решение об изменении ставки ввозной таможенной пошлины Комиссия Таможенного союза принимает консенсусом.

В соответствии с Соглашением о едином таможенно-тарифном регулировании от 25 января 2008 г. (вступило в силу 1 января 2010 г.) введен в действие ***Единый таможенный тариф*** (ЕТТ) — свод ставок ввозных таможенных пошлин, применяемых к товарам, ввозимым на единую таможенную территорию из третьих стран, систематизированный в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (ТН ВЭД ТС) и являющийся инструментом торговой политики Таможенного союза. Согласно Решению Комиссии Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. №130 ставки ЕТТ применяются в зависимости от страны происхождения ввозимых товаров и условий их ввоза согласно законодательству государств — участников Таможенного союза.

В соответствии с Соглашением о едином таможенно-тарифном регулировании Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией в целях содействия экономическому развитию развивающихся и наименее развитых стран применяется *единая система тарифных преференций Таможенного союза*. В отношении товаров, происходящих из развивающихся стран — пользователей данной системы и ввозимых на единую таможенную территорию, применяются ставки ввозных таможенных пошлин в размере 75% от ставок ЕТТ; в отношении товаров, происходящих из наименее развитых стран, — нулевые ставки ввозных таможенных пошлин.

Страна происхождения товаров — это страна, в которой товары были полностью произведены или подвергнуты достаточной переработке в соответствии с критериями достаточной переработки товаров, установленными Правилами. При этом под страной происхождения товаров могут пониматься группа стран либо таможенные союзы стран либо регион или часть страны. Если в производстве товара участвуют две страны и более, страной происхождения товара считается та, в которой были осуществлены последние операции по переработке или изготовлению товара, отвечающие критериям достаточной переработки.

Таким образом, договорно-правовая база единой таможенной территории Таможенного союза направлена на активизацию международной торговли, упрощение работы субъектов хозяйствования и свободное перемещение товаров.

Вопрос 2

Налоговая система Российской Федерации существует уже 20 лет. Ее становление связывают с вступлением в действие закона «Об основах налоговой системы Российской Федерации». На современном этапе происходят осмысление опыта прошедшего периода, определение направлений дальнейшего развития.

Первоначальный состав налогов был установлен во образцу налоговых систем передовых стран с рыночной экономикой с учетом федеративного устройства России. Трехуровневая налоговая система в 1992 г. Включала 39 налогов, том числе 15 федеративных, 3 региональных и 21 местных. Косвенные налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины) и прямые налоги (подходный налог с физических лиц, налог на прибыль, имущественные налоги с организаций и физических лиц) составляли 80 % доходов консолидированного бюджета РФ.

Принципы налоговой системы РФ:

- законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к их уплате исходя из принципа справедливости:
- принцип множественности реализуется через установление совокупности налогов, которая, с одной стороны, состоит из налогов на доходы, имущество, обороты, а с другой — охватывает как юридические, так и физические лица;
- налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер, применяться исходя из политических, идеологических, этнических, конфессиональных и других различий между налогоплательщиками, препятствовать реализации гражданами своих конституционных прав;

- налоги не могут быть произвольными, они должны отвечать требованию экономической обоснованности. Важнейшим критерием при этом является обеспеченность задач, которые стоят перед государством на том или ином этапе экономического развития;
- принцип единства предусматривает недопустимость установления налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство РФ, в частности, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах страны товаров (работ, услуг) или денежных средств либо иным образом ограничивающих законную деятельность налогоплательщика. Установление, изменение или отмена федеральных налогов и сборов возможны только Налоговым кодексом. Региональные и местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются в соответствии с законами субъектов Российской Федерации и нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления, но в пределах прав, установленных НК РФ;
- эффективность налоговой системы обуславливается четкой реализацией принципа определенности. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в какой сумме он должен платить.

Принятие НК РФ стало важнейшим шагом на пути создания законодательства по налогам и сборам прямого действия.

В НК РФ было установлено всего 14 налогов и сборов (в настоящее время — 33). К федеральным относятся: НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, налог на доход у физических лиц (НДФЛ), водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина; к региональным — налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог; к местным — земельный налог, налог на имущество физических лиц.

В настоящее время российскую налоговую систему по принятым критериям оценки можно классифицировать как умеренно фискальную, со значительным удельным весом косвенного налогообложения, централизованную, нейтральную.

Налог на добавленную стоимость введен в российскую налоговую систему в 1992 г. Объектом обложения НДС выступает реализация товаров, выполненных работ и оказанных услуг, осуществляемых на территории Российской Федерации, том числе реализация предметов залога и передача товаров (работ, услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав (с 2002 г.).

Датой (моментом) реализации (передачи) товаров (работ, услуг) с 2006 г. признается наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг), день оплаты товаров (работ, услуг).

Налоговая база по НДС определяется исходя из всех доходов налогоплательщиков, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), полученных в денежной и (или) натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. По подакцизным товарам в цены включается сумма акциза.

Спецификой НДС в российской практике является сложный состав его налоговой базы, несколько вследствие применения налогоплательщиками «налоговых схем» минимизации возникла необходимость учета скрытых форм реализации.

Основная налоговая ставка по НДС установлена в размере 18 %. По отдельным продовольственным товарам и товарам для детей применяется ставка 10%. Ставка 0 % применяется при реализации товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории РФ.

Налог на прибыль организаций. В налоговой системе Российской Федерации данный налог является одним из ключевых. Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций является прибыль, которая представляет собой разницу между доходами и расходами организации. Под доходом понимается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Вследствие, в частности, многообразия содержания и форм экономической деятельности, а также видов возможных расходов произошел отказ от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика для целей расчета налоговой базы. В результате налогоплательщика предоставлена возможность самостоятельно определять, исходя из фактических обстоятельств и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности, отнесение своих затрат к расходам в целях налогообложения. Кроме того, новый подход к определению расходов принципиально нивелировал отказ от налоговых льгот, ибо в результате налоговая нагрузка при вновь введенной ставке (в 2009 г. — 24 %, затем — 20 %) была существенно снижена.

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Налогоплательщиками НДПИ признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые являются пользователями недр в соответствии с законодательством России. Предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии.

Объектом налогообложения НДПИ являются полезные ископаемые:

- Добытые из недр на территории России или за ее пределами, на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации;
- извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства (если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с российским законодательством о недрах).

Ряд полезных ископаемых не признается объектом налогообложения. К ним, например, относятся общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им для личного потребления.

Налоговая база рассчитывается как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти и газа, для которых она определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражения.

Ставки НДС установлены в специфической форме и дифференцированы по видам полезных ископаемых.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть, ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по специальной формуле:

$$K_{ц} = (Ц - 9) P / 261,$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс», выраженный в долларах США, за баррель; P - среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю, устанавливаемого банком России.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является наиболее стабильным из всех налогов. Налогоплательщиками выступают физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не будучи налоговыми резидентами. Доходами являются, например, заработная плата, полученные дивиденды и проценты, страховые взносы, доходы, полученные от сдачи в аренду или использования имущества, доходы от реализации любого вида имущества, вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей и др.

Налоговая база по НДФЛ — это денежное выражение доходов, полученных физическим лицом за налоговый период. При этом в российском законодательстве в нее включается материальная выгода: от экономии на процентах за пользование кредитными или заемными средствами; материальная выгода от приобретения товаров, работ, услуг по нерыночным ценам; материальная выгода от приобретении ценных бумаг.

Особенностью формирования налоговой базы по налогам, облагаемым основной налоговой ставкой 13 %, является возможность применения к таким доходам налоговых вычетов. В настоящее время существуют четыре вида налоговых вычетов: стандартные, социальные (расходы на благотворительность, обучение, лечение, негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование), имущественные и профессиональные.

С 2001 г. действует единая налоговая ставка — 13 %, которая была установлена с целью стимулирования легализации доходов физических лиц и сокращения расходов на проведение налогового контроля по обработке налоговых деклараций. Однако в настоящее время обострилась полемика относительно целесообразности дальнейшего применения пропорциональной ставки. Действительно, она не способствует и перераспределению доходов, а по данным Госкомстата России, почти половина денежных доходов концентрируется у группы людей с наиболее высокими доходами.

Имущественное налогообложение

Доля налога на имущество организаций в консолидированной бюджете РФ составляет 5—8 %. Объектом налогообложения для российских организаций признаются только движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств, в том числе переданное во временное пользование, распоряжение или доверительное управление. Не признаются объектом налогообложения объекты природопользования (земельные участки и иные объекты); имущество, используемое федеральными органами для нужд обороны, гражданской обороны.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества. При этом имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Налоговые ставки устанавливаются субъектами Российской Федерации исходя из максимальной ставки, прописанной в НК РФ, составляющей в настоящее время 2.2 %. Критерием дифференциации может быть как вид деятельности, так и иной критерий.

Транспортный налог является региональным налогом, по которому законодательные органы субъекта Российской Федерации самостоятельно определяют;

- налоговую ставку (в пределах, установленных НК РФ);
- порядок и сроки уплаты;
- налоговые льготы и основания для их применения;

Плательщики транспортного налога —юридические и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства.

Объектом налогообложения признаются следующие группы транспортных средств: 1) наземные транспортные средства; 2) воздушные транспортные средства; 3) водные транспортные средства. Они должны быть зарегистрированы в соответствии с российским законодательством.

Налоговая база различается во видам транспортных средств, но чаще всего — это количество лошадиных сил.

Базовые ставки налога дифференцированы в зависимости от вида транспортного средства. Она могут быть увеличены либо уменьшены законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз.

Налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Не признаются объектом налогообложения земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ; земельные участки, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия и др.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения, во состоянию на 1 января.

Налоговые ставки устанавливаются нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать установленных пределов:

- 0,3 % в отношении земельных участков
 - предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества, а также дачного хозяйства;
 - занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или предоставленных для жилищного строительства;
- 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

В современной российской налоговой системе имеет место специальные налоговые режимы:

1. Упрощенная система налогообложения (УСН);
2. Единый сельхозналог (ЕСХН);
3. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
4. Соглашения о разделе продукции (СРП).

Объектом налогообложения УСН может быть совокупный доход, либо валовая выручка, полученная за отчетный период. В первом случае ставка определена в размере 15 %, а во втором — 6 %. В качестве антикризисной меры было введено право субъектов РФ устанавливать дифференцированную налоговую ставку от 5 до 15 % в зависимости от категории налогоплательщиков.

Налогоплательщиками ЕСХН являются сельскохозяйственные товаропроизводители. Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Порядок определения и признания доходов и расходов при налогообложении ЕСХН аналогичен УСН. Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Ставка единого сельскохозяйственного налога составляет 6 %.

Система ЕНВД была введена как механизм усиления налогового контроля в тех сферах, где учет и контроль затруднены. Постепенно данная система перестала играть предназначенную ей роль, превратившись в настоящий элемент налоговой оптимизации.

В ходе проведения налоговой реформы была создана единая система налоговых органов — Федеральная Налоговая Служба (ФНС) России, призванная осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства, а также обеспечивать полное и своевременное поступление налоговых платежей в бюджет. В настоящее время в структуре исполнительных органов власти она является основным субъектом налогового администрирования и подчинена Минфину России. В состав ФНС входят Управление по субъектам РФ (82), Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам (9), территориальные инспекции (1108) и их обособленные подразделения.

Вопрос 3

С 1 июля 2010 г. налоговое законодательство Республики Казахстан действует на всей территории страны и распространяется на физических и юридических лиц, а также их структурные подразделения. В соответствии с НК Республики Казахстан оно основывается на следующих принципах налогообложения: обязательности, определенности, справедливости, единства налоговой системы и гласности.

Органы налоговой службы состоят из уполномоченного органа — Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан и налоговых органов.

В соответствии с НК в Республике Казахстан действуют:

1. **Налоги** (корпоративный подоходный налог, индивидуальный подоходный налог, НДС, 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).

2. **Другие обязательные платежи в бюджет:**

- *государственная пошлина, консульский сбор;*
- *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, сбор за пользование земельными участками, сбор за пользование водными ресурсами);
- *платы* (за пользование поверхностными источниками, 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, в также сотовой связи, за пользование судоходными водными путями, за размещение наружной (визуальной)рекламы).

Корпоративный подоходный налог. Плательщиками являются юридические лица — резиденты Республики Казахстан, за исключением государственных учреждений, а также юридические лица-нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республика Казахстан через постоянное учреждение или получающие доходы из источников в Республике Казахстан.

Объектами обложения являются: налогооблагаемый доход; доход, облагаемый у источника выплаты; чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение. Налогооблагаемый доход определяется как разница между совокупным годовым доходом с учетом корректировок и вычетами.

Сумма корпоративного подоходного налога, подлежащего уплате в бюджет, уменьшается на сумму корпоративного подоходного налога, удержанного у источника выплаты с дохода в виде выигрыша, при наличии документов. Налогооблагаемый доход налогоплательщика, уменьшенный на сумму доходов и расходов и на сумму убытков, подлежит обложению налогом по ставке 15 %. Налогооблагаемый доход юридических лиц—производителей сельхозпродукции, уменьшенный на сумму доходов и расходов и на сумму убытков, переносимых в установленном порядке, подлежит обложению налогом по ставке 10% в случае, если такой доход получен от осуществления деятельности по производству сельхозпродукции.

Налоговым периодом является календарный год с 1 по 31 декабря. Одновременно с декларацией по корпоративному подоходному налогу (не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом) плательщик предоставляет в налоговый орган по месту нахождения годовую финансовую отчетность, составленную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Индивидуальный подоходный налог. Плательщиками являются физические лица, имеющие объекты налогообложения. **Объектами обложения** являются доходы физического лица в виде доходов, облагаемых у источника выплаты, и доходов, не облагаемых у источника выплаты.

Доходы налогоплательщика облагаются налогом по **ставке 10%**. Доходы в виде дивидендов, полученные из источников в Республике Казахстан и за ее пределами, облагаются по **ставке 5%**.

Чистый доход юридического лица-нерезидента от деятельности в Республике Казахстан через постоянное учреждение облагается корпоративным подоходным налогом на чистый доход по **ставке 15%**. Чистым доходом признается налогооблагаемый доход, уменьшенный на сумму доходов и расходов, сумму убытков, а также сумму исчисленного корпоративного подоходного налога.

Налог на добавленную стоимость. Плательщиками НДС являются:

1) лица, по которым произведена постановка на регистрационный учет по НДС в Республике Казахстан, т.е.

- индивидуальные предприниматели;
- юридические лица-резиденты, за исключением государственных учреждений;
- нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через филиал, представительство;

- Доверительные управляющие, осуществляющие обороты по реализации товаров, работ, услуг по договорам доверительного управления с учредителями доверительного управления либо с выгодоприобретателями в иных случаях возникновения доверительного управления;

2) лица, импортирующая товары на территорию Республика Казахстан в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза (или) таможенным законодательством Республики Казахстан.

Объектами обложения НДС являются облагаемый оборот и облагаемый импорт.

Облагаемым является оборот, совершаемым плательщиком НДС: по реализации, товаров, услуг в Республике Казахстан, за исключением необлагаемого оборота; во приобретению работ, услуг от нерезидента, не являющегося плательщиком НДС в Республике Казахстан и не осуществляющего деятельность через филиал, представительство.

Облагаемым импортом являются товары, ввозимые или ввезенные на территорию Таможенного союза, подлежащие декларированию в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан.

Сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет по облагаемому обороту, исчисляется как разница между суммой НДС, начисленного по облагаемым оборотам, суммой НДС, относимого в зачет.

Ставка НДС составляет 12% и применяется к размеру облагаемого оборота и облагаемого импорта.

Акцизами облагаются товары, произведенные на территории Республики Казахстан и импортируемые на территорию Республики Казахстан. Плательщиками акцизов являются физические и юридические лица, которые производят подакцизные товары на территорию Республики Казахстан; импортируют подакцизные товары на территорию Республики Казахстан; осуществляют оптовую, розничную реализацию бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива на территории Республики Казахстан.

Рентный налог. Плательщиками рентного налога на экспорт являются физические и юридические лица, реализующие на экспорт сырую нефть и газовый конденсат, за исключением недропользователей, экспортирующих объемы и сырой нефти, газового конденсата, добытые в рамках контрактов, а также уголь.

Объект обложения — объем сырой нефти, газового конденсата, угля, реализуемый на экспорт.

Специальные платежи и налоги недропользователей включают: подписной бонус, бонус коммерческого обнаружения, платеж по возмещению исторических затрат, налог на добычу полезных ископаемых и др.